

**Die Überwälzung der Lastenausgleichs-
Vermögensabgabe als Problem der
Betriebswirtschaftslehre**

Rudolf Rötzer

DIE ÜBERWÄLZUNG DER LASTENAUSGLEICHS - VERMÖGENSABGABE
ALS PROBLEM DER BETRIEBSWIRTSCHAFTSLEHRE

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München



Vorgelegt

von

Rudolf Rötzer

1957

Referent: Professor Dr. Otto Hintner

Tag der mündlichen Prüfung: 26. 7. 1957

Inhaltsverzeichnis

	<u>Seite:</u>
Einführung	1
I. Wesen, rechtliche Ausgestaltung und wirtschaftliche Bedeutung der Vermögensabgabe	2
1. Wesen und Ziel der Vermögensabgabe	2
2. Die Grundzüge ihrer rechtlichen Ausgestaltung	3
a) Abgabepflicht	3
b) Befreiungen	4
c) Bemessung und Berechnung der Vermögensabgabe	4
d) Fälligkeit und Entrichtung der Vermögensabgabe	6
3. Vermögensabgabe und Überwälzungsproblem	8
II. Das Überwälzungsproblem in der Finanzwissenschaft und in der Betriebswirtschaftslehre	10
1. Der Begriff der Steuerüberwälzung	10
a) In der Finanzwissenschaft	10
b) In der Betriebswirtschaftslehre	15
2. Die Stellung des Überwälzungsvorgangs im Rahmen des Steuerabwehrprozesses	23
III. Die methodischen Grundlagen der Untersuchung des Überwälzungsproblems	26
IV. Der Kostencharakter der Vermögensabgabe und die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit ihrer Überwälzung	31
1. Die Kosteneigenschaft der Vermögensabgabe	31
a) Das Wesen der Steuerkosten	31
b) Die Leistungen auf die Vermögensabgabe als Steuerkosten	35

	<u>Seite:</u>
c) Abgrenzung zwischen VA-Kosten und VA-Aufwand	41
d) Die Kosteneigenschaft der durch die Nicht- abzugsfähigkeit der Vermögensabgabe ver- ursachten zusätzlichen Steueraufwendungen	43
2. Die Überwälzung der Vermögensabgabe als betriebliche Notwendigkeit der Substanzer- haltung	48
V. Die verdeckte Überwälzung der Vermögensabgabe	50
1. Die Rückwälzung auf den Einkaufspreis	50
2. Die Rückwälzung auf den Lohn	56
3. Die Ausgleichung durch Kosteneinsparung	62
4. Die Fortwälzung in die Qualität	65
5. Die Fortwälzung in die Konditionen	68
VI. Die offene Überwälzung der Vermögensabgabe	69
VII. Die Kumulativwirkung der überwälzten Vermögens- abgabe	98
VIII. Schlußbetrachtung	101
Verzeichnis der Abkürzungen	104
Literaturverzeichnis	105

Einführung

Die Lehre von der Steuerüberwälzung zählt an sich zu den zentralen Problemen der Finanzwissenschaft. Aber auch die Betriebswirtschaftslehre muß an der Klärung der Frage, wie die Steuern auf die betriebliche Ertrags- und Vermögenslage einwirken und wie sich die Betriebswirtschaften gegen die nachteiligen Einflüsse hoher Steuerlasten zur Wehr setzen, interessiert sein. Der Blickwinkel, unter dem in beiden Wissenschaften die Untersuchungen angestellt werden, wird dagegen jeweils ein anderer sein, da die Zwecksetzungen sehr verschieden sind und jede Betrachtung doch teleologisch bedingt ist.

Die vorliegende Abhandlung hat sich die Aufgabe gestellt, die Überwälzungsmöglichkeiten der Vermögensabgabe in der wirtschaftlichen Gegenwart zu erforschen. Das Schwergewicht der Untersuchungen wurde dabei, entsprechend der Themastellung, auf betriebswirtschaftlich relevante Tatbestände, insbesondere auf die Behandlung der Vermögensabgabe in der betrieblichen Selbstkostenrechnung und Preiskalkulation, gelegt und demzufolge bei der Klärung des Überwälzungsproblems eine spezifisch betriebswirtschaftlich-kostenrechnerische Betrachtungsweise angewandt.

Die Überwälzung der Vermögensabgabe wird also unter rein betriebswirtschaftlichen Aspekten abgehandelt. Damit soll ein Beitrag zur Beseitigung eines bestehenden Mangels in der Reihe betriebswirtschaftlicher Forschungsergebnisse geleistet werden. Der Unterschied zu finanzwissenschaftlichen Arbeiten auf dem Gebiet der Steuerüberwälzungslehre zeigt sich vor allem in einer wesentlich weiteren Fassung des Überwälzungsbegriffs und einer grundsätzlichen Beschränkung der in der Finanzwissenschaft üblicherweise aufgezählten verschiedenen Überwälzungsformen auf eine einzige.

Den Untersuchungen wurde eine kurze Darstellung der rechtlichen Grundzüge der Vermögensabgabe vorangestellt. Damit soll einerseits eine klare Vorstellung von der der Wirtschaft durch die Erhebung der Lastenausgleichs-Vermögensabgabe erwachsenden Last geschaffen und andererseits vermieden werden, daß im Laufe der Ausführungen immer wieder auf mehr rechtliche Einzelfragen eingegangen werden muß.

I. Wesen, rechtliche Ausgestaltung und wirtschaftliche Bedeutung der Vermögensabgabe

1. Wesen und Ziel der Vermögensabgabe

Die Vermögensabgabe des Lastenausgleichsgesetzes stellt ihrem Wesen nach eine echte Steuer dar. Sie erfüllt in allen Punkten den Tatbestand des § 1 AO. Nach dieser Legaldefinition sind Steuern einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Im übrigen stellt auch die Vorschrift des § 203 Abs. 1 LAG den Steuercharakter der Vermögensabgabe ausdrücklich fest.

Die VA ist im besonderen eine Vermögensteuer, weil als Bemessungsgrundlage das abgabepflichtige Vermögen dient. Ihrem Zweck und ihrer eigentlichen Bestimmung nach sollte sie eine Vermögenssubstanzsteuer, also eine Steuer sein, die sich nicht nur nach dem Vermögen bemißt, sondern auch aus dem Vermögen entrichtet werden muß. Die rechtliche Ausgestaltung ihrer Aufbringung und Entrichtung aber hat die VA weitestgehend zu einer nur nominellen Vermögensteuer werden lassen.

Das Ziel der Vermögensabgaberegelerung, wie auch des Lastenausgleichs allgemein, liegt auf sozialem Gebiet. Durch die Erhebung der Lastenausgleichsabgaben, zu denen neben der Kreditgewinn- und der Hypothekengewinnabgabe auch die Vermögensabgabe zählt, sollen die Mittel zur Abgeltung von Schäden und Verlusten, die sich infolge der Vertreibungen und Zerstörungen der Kriegs- und Nachkriegszeit ergeben haben, sowie zur Milderung der infolge der Neuordnung des Geldwesens im Geltungsbereich des Grundgesetzes einschließlich Berlin-West eingetretenen Härten aufgebracht werden.

Aus den Lastenausgleichsmitteln werden den Berechtigten entsprechende Ausgleichsleistungen gewährt. Grundsätzlich soll sich der Lastenausgleich in Geld vollziehen, doch kann er auch in Einzelfällen dadurch bewirkt werden, daß es einem Entschädigungsberechtigten ermöglicht wird, andere wirtschaftliche Werte zu übernehmen.

2. Die Grundzüge ihrer rechtlichen Ausgestaltung

a) Abgabepflicht

Das LAG trifft die bei Personensteuern übliche Unterscheidung zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht. Nach § 16 LAG sind unbeschränkt abgabepflichtig

- a) natürliche Personen, die zu Beginn des 21.6.1948 einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des Grundgesetzes oder in Berlin - West gehabt haben;
- b) die in Absatz 2 aufgezählten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die zu Beginn des 21.6.1948 ihren Sitz oder ihre Geschäftleistung im Geltungsbereich des Grundgesetzes oder in Berlin-West gehabt haben.

Die unbeschränkte Abgabepflicht erfaßt das gesamte inländische und ausländische Vermögen des Abgabepflichtigen, das Gesamtvermögen. Außer Ansatz bleiben lediglich Vermögensgegenstände der in § 77 BewG genannten Art, die auf ein zum Inland gehörendes Gebiet außerhalb des Geltungsbereiches des Grundgesetzes einschließlich Berlin-West entfallen. Das sind in der Hauptsache die in der Ostzone, Berlin-Ost und im Saargebiet belegenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, Grundvermögen und Betriebsvermögen (s. § 77 BewG).

Beschränkt abgabepflichtig sind nach § 17 LAG

- a) natürliche Personen, die zu Beginn des 21.6.1948 weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des Grundgesetzes oder in Berlin-West gehabt haben;
- b) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die zu Beginn des 21.6.1948 weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Geltungsbereich des Grundgesetzes oder in Berlin-West gehabt haben.

Die beschränkte Abgabepflicht erstreckt sich nur auf Vermögen der in § 77 BewG genannten Art, das auf den Geltungsbereich des Grundgesetzes einschließlich Berlin-West entfällt. Ausländer, die im Inland Grundbesitz, ein gewerbliches Vermögen oder sonstige in Ziffer 4 bis 7 des § 77 BewG aufgezählte Wirtschaftsgüter besitzen, werden also gleichfalls zur Tragung der durch den Krieg dem deutschen Volke entstandenen sozialen Ausgleichs-

last herbeigezogen.

b) Befreiungen

Befreiungen von der VA bringen die §§ 18 und 19 LAG. Die Bestimmungen des § 18 LAG betreffen hauptsächlich die nichtgewerbliche Wirtschaft. Sie sind im wesentlichen denen des § 4 GrStG nachgebildet und decken sich bis auf einige Abweichungen mit den Befreiungsvorschriften des Vermögensteuer- und Körperschaftsteuerrechts. Um Verschiebungen der Wettbewerbsverhältnisse tunlichst zu vermeiden, ist das Ausmaß der Befreiungen ziemlich eng gehalten. Die Befreiung von der Abgabepflicht wird nicht von der Person des Vermögensträgers abhängig gemacht, sondern von dem Ausmaß der Bindung des Vermögens für öffentliche Zwecke. Das Vermögen öffentlich-rechtlicher Körperschaften wird insoweit zur VA herangezogen, als es nicht der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben dient. Für Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, die mit den Betrieben der Privatwirtschaft in Wettbewerb stehen, kommt eine Befreiung von der Abgabepflicht nicht in Frage.

Nach § 19 LAG sind ausserdem Unternehmen mit Ausgleichsforderungen, insbesondere also Geldinstitute, dann befreit, wenn sie nach dem Umstellungsgesetz Anspruch auf Zuteilung von Währungsausgleichsforderungen gegen die öffentliche Hand haben. Werden solche Unternehmen erst infolge der Einstellung der VA - Schuld in ihrer Bilanz nach dem Umstellungsgesetz ausgleichsberechtigt, so gilt die Befreiung von der VA allerdings nur in der Höhe, in der die Ausgleichsforderungen zuzuteilen wären. Die komplizierte Regelung des § 19 LAG geht letzten Endes darauf hinaus, daß die Ausgleichsforderungen gegen die VA - Schuld aufgerechnet werden und so zur Minderung der VA - Schuld führen.

c) Bemessung und Berechnung der Vermögensabgabe

Gemäß § 21 LAG unterliegt der VA, soweit sich nicht aus den §§ 22 bis 24 LAG etwas anderes ergibt,

a) bei unbeschränkt Abgabepflichtigen das Vermögen zu Beginn des 21. 6. 1948, das sich nach den bei der Vermögensteuer (Hauptveranlagung 1949) für die Ermittlung des Gesamtvermögens maßgebenden Vorschriften errechnet;

b) bei beschränkt Abgabepflichtigen das Vermögen zu Beginn des 21. 6. 1948,

das sich nach den bei der Vermögensteuer (Hauptveranlagung 1949) für die Ermittlung des Inlandvermögens maßgebenden Vorschriften errechnet.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage steht die VA, wie die getroffene Regelung zeigt, mit der VSt-Hauptveranlagung 1949 in engem Zusammenhang. Methode und Art der Berechnung sowie die Zurechnung richten sich nach den vermögensteuerlichen Vorschriften, die für die Hauptveranlagung 1949 maßgebend sind. Nicht übersehen werden darf aber, daß bei der Ermittlung des Gesamtvermögens oder des Inlandvermögens zu Zwecken der VSt statt der VA gemäß § 208 Nr. 1 LAG 35 % des Vermögens abgezogen wurden, das sich für den 21. 6. 1948 vor Abzug der VA und nach Abzug der Umstellungsgrundschulden und Soforthilfesonderabgabe ergibt, und daß diese 35 % gemäß § 210 LAG bei der Berechnung der VA wieder hinzuzurechnen sind, da sonst die auf die 35 % entfallende VA forfiele.

Bei der Berechnung der VA -Abgabeschuld spielen unter Umständen auch ein Freibetrag und die sog. Besteuerungsgrenze eine Rolle. Beträgt nämlich bei unbeschränkt abgabepflichtigen natürlichen Personen das der Abgabe unterliegende, auf volle hundert Mark nach unten abgerundete Vermögen weniger als 35.000. -- DM, so ist es für die Berechnung der VA um einen Freibetrag zu kürzen. Dieser Freibetrag beträgt DM 5.000. --, wenn das der Abgabe unterliegende Vermögen 25.000. -- DM nicht überschreitet, und vermindert sich für je volle 200. -- DM des Mehrvermögens um je DM 100. -- (§ 29 Abs. 1 LAG). Beträgt das der Abgabe unterliegende Vermögen bei unbeschränkt abgabepflichtigen nicht mehr als 3.000. -- DM (Besteuerungsgrenze), so wird eine Vermögensabgabe nicht erhoben (§ 29 Abs. 2 LAG).

Zu unterscheiden ist nach den Bestimmungen des LAG zwischen dem der Abgabe unterliegenden Vermögen und dem abgabepflichtigen Vermögen. Während ersteres alle abgabepflichtigen Werte ohne Rücksicht darauf umfaßt, ob von ihrer Summe zur Berechnung der Abgabe Freibeträge abzuziehen sind, beschränkt sich der Begriff des abgabepflichtigen Vermögens auf das Vermögen, von dem der Abgabebetrag tatsächlich errechnet wird.

Als abgabepflichtiges Vermögen gilt nach § 30 LAG

- a) bei unbeschränkt abgabepflichtigen natürlichen Personen der Vermögensbetrag, der nach Abzug des Freibetrags von dem der Abgabe unterliegenden abgerundeten Vermögen verbleibt;

- b) bei unbeschränkt Abgabepflichtigen, die nicht natürliche Personen sind, und bei beschränkt Abgabepflichtigen das volle der Abgabe unterliegende abgerundete Vermögen, wenn dieses die Besteuerungsgrenze überschreitet.

Die VA beträgt einheitlich 50 % des abgabepflichtigen Vermögens (§ 31 LAG). Verminderungen der sich so errechnenden Abgabeschuld treten einmal ein durch die Anrechnung der bereits geleisteten Soforthilfeabgabe (§§ 32, 33 LAG) und zum anderen durch Berücksichtigung von Kriegssachschäden, Vertreibungsschäden und Ostschäden nach Maßgabe der §§ 39 bis 47 LAG. Beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen werden nach den §§ 53 bis 57 LAG weitere Ermäßigungen der VA gewährt.

d) Fälligkeit und Entrichtung der Vermögensabgabe

Als Entstehungszeitpunkt der Abgabeschuld gilt der 21.6.1948. Das bedeutet, daß sie als einmalige Abgabe vom Vermögensbestand zum Währungsstichtag erhoben wird. Sowohl die Beurteilung der persönlichen Abgabepflicht und der Befreiung, als auch die Feststellung des Bestands und die Bewertung des der Abgabe unterliegenden Vermögens erfolgen nach Maßgabe der an diesem Stichtag bestehenden Verhältnisse. Grundsätzlich werden daher alle Änderungen nicht berücksichtigt, die nach dem Stichtag in der Person des Abgabepflichtigen und im Bestand des Vermögens eintreten. Beim Tode eines Abgabepflichtigen geht die noch bestehende VA-Schuld auf den Erben über. Die entsprechenden Regelungen über Haftung und dgl. bringen die §§ 67 ff. LAG.

Der Gesetzgeber legt der Tilgung der VA-Schuld in § 35 LAG einen dreißigjährigen Zeitraum zugrunde, der am 1.4.1949 beginnt und am 31.3.1979 endet. Bis zum Inkrafttreten des LAG am 1.9.1952 wurden von den Abgabepflichtigen vorläufige Zahlungen auf Grund des später durch das LAG abgelösten SHG erbracht. Eine Behandlung der Abgaben nach dem SHG als Vermögensabgaben erwies sich deshalb als nicht möglich, weil sie sich infolge abweichender Regelungen der beiden Gesetze von den Vierteljahresbeträgen des LAG in der Höhe oft nicht unbeträchtlich unterscheiden. Das LAG brachte daher in § 32 die Bestimmung, daß die in der Zeit vom 1.4.1949 bis 31.3.1952 geleisteten Abgaben nach dem SHG nach Maßgabe des § 48 LAG auf die VA-Schuld anzurechnen sind. Die danach verbleibende VA-Schuld wird in dem restlichen Zeitraum von 27 Jahren getilgt, und zwar in gleichen vierteljährlichen Teilbeträgen, die ein Tilgung und Verzinsung der Abgabeschuld darstellen.

Die für die Wirtschaft entscheidende Bestimmung, durch die das tatsächliche G

wicht der VA bestimmt wird, bringt § 35 LAG. Nach dieser Bestimmung betragen die Vierteljahressätze, gemessen an der verbleibenden Abgabeschuld,

- a) 1,5 v. H. beim Betriebsvermögen mit Ausnahme der in Buchstabe b und Buchstabe c begünstigten Betriebsgrundstücke, beim sonstigen Vermögen im Sinne des BewG und bei den nicht zu einem niedrigeren Satz einzustufenden Grundstücken;
- b) 1,25 v. H. bei gemischtgenutzten Grundstücken, soweit sie zum Grundvermögen im Sinne des BewG oder zum Betriebsvermögen von Wohnungs- und Siedlungsunternehmen oder zum Betriebsvermögen von Unternehmen, deren Hauptzweck die Vermietung und Verpachtung eigenen Grundbesitzes ist, gehören;
- c) 1 v. H. beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen sowie bei Mietwohngrundstücken und Einfamilienhäusern unter bestimmten Voraussetzungen.

Die unterschiedliche Behandlung der Abgabepflichtigen läßt sich mit dem Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung bei der Besteuerung nicht recht vereinbaren. Leitgedanke bei der getroffenen Regelung war, die unterschiedliche Rentabilität der Vermögensteile in der Höhe der Vierteljahressätze zu berücksichtigen. Im Laufe des langfristigen Tilgungszeitraums zahlt der Gewerbetreibende 90 %, der Besitzer eines gemischtgenutzten Grundstücks 75 % und ein Landwirt 60 % des abgabepflichtigen Vermögens. Nachdem die Tilgungshöhe in allen Fällen die gleiche ist, ergeben sich sehr unterschiedliche Zinssätze, die deutlich machen, welche Vorteile dem Wohnhausbesitz und der Land- und Forstwirtschaft eingeräumt worden sind.

Zu Beginn der dreißigjährigen Laufzeit ergibt sich folgende Aufteilung der Annuität in Zinssatz und Tilgung¹⁾:

<u>Annuität</u>	<u>Zinssatz</u>	<u>Tilgung</u>
6 %	4,42 %	1,58 %
5 %	2,91 %	2,09 %
4 %	1,29 %	2,71 %

1) Entnommen Schulze-Brachmann/Meilicke/Georgi, "Lastenausgleichsgesetz", Berlin-Frankfurt a.M. 1953, Seite 5.

Da bei der Berechnung der Vierteljahressätze in § 35 LAG von einem dreißig-jährigen Zeitraum ausgegangen wird, für die Tilgung der verbleibenden Abgabeschuld aber nur ein Zeitraum von 27 Jahren verbleibt, müssen die viertel-jährlichen Abgabesätze um $\frac{1}{9}$ erhöht werden.

Die Vierteljahressätze erhöhen sich dadurch effektiv

von 1,5 % auf 1,7 %,

von 1,25 % auf 1,4 %,

von 1 % auf 1,1 %.

Sollte sich das der VA unterliegende Vermögen, was in der Praxis nicht selten vorkommt, aus Wirtschaftsgütern mit verschiedenen Abgabesätzen zusammensetzen, so muß aus diesen das gewogene arithmetische Mittel der Vierteljahressätze errechnet werden. Die Berechnung erfolgt nach Maßgabe des § 37 LAG.

Die nach dem LAG zu entrichtenden Vierteljahresbeträge werden jeweils am 10. Februar, 10. Mai, 10. August und 10. November eines jeden Jahres fällig. Für Abgabepflichtige mit überwiegend land- und forstwirtschaftlichem Vermögen schafft § 49 LAG eine Sonderregelung.

Im Falle der Gefährdung des Abgabeanpruchs, bei Abwanderung und bei Liquidation sieht das Gesetz in den §§ 50 bis 52 eine sofortige Fälligkeit der Abgabe vor.

Neben anderen im Gesetz noch vorgesehenen Entrichtungsformen (§§ 58, 59, 203, 349 LAG), die in der Praxis völlig bedeutungslos sind, hat außer der Zahlung der VA in Vierteljahresbeträgen noch einige wirtschaftliche Bedeutung die Regelung des § 199 LAG erlangt. Der Abgabeschuldner kann danach noch nicht fällige Leistungen auf die VA jederzeit ganz oder auch in Teilen ablösen. Als Ablösungswert wird die Summe der einzelnen Jahresleistungen abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung der Zinseszinsen bestimmt.¹⁾

3. Vermögensabgabe und Überwälzungsproblem

Die VA stellt ihrer wirtschaftlichen Auswirkung nach nicht, wie es an sich ihrem Wesen entsprechen sollte, eine einmalige Abgabe dar. Schon während der Beratungen über den Entwurf des LAG setzte sich die Ansicht durch, daß

1) Vgl. zum obigen Abschnitt Schulze-Brachmann/Meilicke/Georgi, a. a. O. zu den §§ 16 - 21, 30, 31, 35,

die Abgabeschuld auf einen längeren Zeitraum verteilt werden müßte. Die Regelung des LAG geht deshalb davon aus, daß die abgabepflichtigen Vermögen für Zwecke des Lastenausgleichs bis zur äußersten Grenze des Tragbaren belastet werden sollten, daß aber diese Grenze nicht überschritten werden dürfe, um Erschütterungen der Wirtschaft zu vermeiden. Wenn als Grenze für die jährlichen Belastungen schließlich die Ertragsverhältnisse der verschiedenen Vermögensgruppen zugrundegelegt wurden, so ist damit eine weitgehende Umgestaltung von einer Vermögenssubstanzsteuer zu einer nur nominellen Vermögenssteuer vollzogen worden.

Mit dieser Ausgestaltung hat der Gesetzgeber, ohne daß er es wollte, den Anreiz dazu gegeben, die VA im Preis auf die Abnehmer zu überwälzen. Denn bei den einzelnen Betriebswirtschaften besteht zweifellos die Tendenz, laufende, in regelmäßig gleichbleibender Höhe anfallende, vom Ertrag unabhängige Aufwendungen dadurch in ihrer Gewinnauswirkung zu neutralisieren, daß versucht wird, sie im Preis zu überwälzen. Diese Tendenz besteht, das sei ausdrücklich hervorgehoben, ganz unabhängig davon, ob der betreffende Aufwand nun Kosteneigenschaft besitzt oder nicht.

Die "verrentete" VA beträgt beim Betriebsvermögen jährlich 3,4 % des abgabepflichtigen Vermögens oder, anders ausgedrückt, 6,8 % der gesamten VA-Schuld. Diese hohe Abgabe, deren Last infolge der weitgehenden steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit noch schwerer wiegt, neben den laufenden Steuern vom Einkommen aus dem Ertrag zu entrichten, dürfte auch gut wirtschaftenden Betriebswirtschaften nicht gerade leicht fallen. Was liegt hier näher, als den Versuch zu unternehmen, die unerwünschte und hohe Last in den Preis einzukalkulieren und auf die Abnehmer fortzuwälzen?

Wie die späteren Ausführungen zeigen werden, hat die ratenweise Entrichtung der VA in der Tat das Problem ihrer Überwälzung in allen Bereichen der Wirtschaft wachgerufen. Mit dieser Feststellung ist jedoch noch nichts darüber ausgesagt, ob die von den Unternehmungen angestrebte Überwälzung auch gelingt. Es liegt ja nicht im Willen der Unternehmungsleitungen und nicht an der noch aufzuzeigenden Behandlung der VA in der betrieblichen Kostenrechnung, eine Überwälzung im erforderlichen Maße durchzusetzen, sondern ausschließlich an den marktmäßigen Gegebenheiten, mit denen die Betriebswirtschaften als Faktum zu rechnen haben.

II. Das Überwälzungsproblem in der Finanzwissenschaft und in der Betriebswirtschaftslehre

1. Der Begriff der Steuerüberwälzung

a) In der Finanzwissenschaft

Unter Steuerüberwälzung versteht man in der Finanzwissenschaft gemeinhin die Übertragung einer Steuer von einer Person auf eine andere. Diese Übertragung vollzieht sich auf marktwirtschaftlichem Wege durch das "Medium der Preise"¹⁾.

Betrachtet man den gesamten Vorgang, der schließlich zur Steuerüberwälzung führt, in seinem logisch-zeitlichen Ablauf, so lassen sich verschiedene Etappen unterscheiden. Am Anfang der Entwicklung steht die durch Gesetzeserlaß oder Gesetzesänderung zu erwartende Neuerhebung oder Mehrererhebung von Steuern. Die neue gesetzliche Regelung führt dazu, daß auf die Steuersubjekte ein plötzlicher Steuerdruck, der sog. Steuerstoß, ausgeübt wird. Kann der Steuerpflichtige diesem Steuerstoß nicht ausweichen, so kommt es zur Auflage der Steuer. Die Steuerauflage bildet die zweite Etappe in der darzustellenden Entwicklungsreihe. Die dritte Etappe ist durch das Bemühen der von der Steuer Betroffenen gekennzeichnet, die erhöhte Steuerbelastung abzuwehren. Eine von den verschiedenen Abwehrreaktionen bildet die Steuerüberwälzung. Die Zensiten versuchen hierbei, die zusätzliche Steuerlast dergestalt im Tauschprozeß auf ihre Partner abzuwälzen, daß die bisherige Spanne zwischen Einkaufs- und Verkaufspreisen in unveränderter Höhe bestehen bleibt. Da die bezeichnete Preisspanne, so folgert Terhalle, "vom Einkauf und vom Verkauf her bestimmt ist, müssen wir Fortwälzung und Rückwälzung unterscheiden". Diese Unterscheidung wird aber, so schreibt Terhalle weiter, "nicht in der Annahme oder Behauptung gemacht, daß hüben und drüben etwas prinzipiell Verschiedenes gegeben wäre, sondern nur, weil wir die verschiedenen Wege der Steuerüberwälzung zeigen wollen und dafür verschiedene Wegebezeichnungen brauchen"²⁾.

Unter Fortwälzung ist dabei, in Anlehnung an die Formulierungen von Mann³⁾,

1) Mann, F.K., "Überwälzung der Steuer", in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Jena 1928, Seite 341.

2) Terhalle, F., "Finanzwissenschaft", Jena 1930, Seite 178,

3) Mann, F.K., a.a.O. Seite 345.

ler Prozeß zu verstehen, der sich vom Angebot zur Nachfrage - d.h. vom Verkäufer zum Käufer, vom Produzenten zum Konsumenten, vom Arbeiter zum Unternehmer - bewegt, während die von der Nachfrage zum Angebot laufende Bewegung - d.h. vom Käufer zum Verkäufer, vom Konsumenten zum Produzenten, vom Unternehmer zum Arbeiter - als Rückwälzung bezeichnet wird. Die Fortwälzung vollzieht sich demnach durch Preiserhöhung, die Rückwälzung dagegen durch Preisherabsetzung.

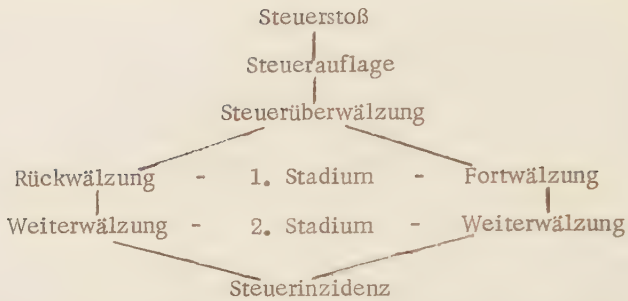
Mit dem Versuch der von der Steuer zunächst Betroffenen, die Steuerlast entweder an die Anbieter oder an die Nachfrager von Waren und Dienstleistungen abzuwälzen, ist aber der Vorgang der Steuerüberwälzung noch nicht abgeschlossen. Fortwälzung und Rückwälzung bilden lediglich das erste Stadium des Überwälzungsvorgangs, der insofern noch fortgesetzt wird, als auch die fortgewälzte oder rückgewälzte Steuer auf weitere Personen verschoben werden kann.

"Diese Überwälzung höheren Grades nennen wir Weiterwälzung. Die Weiterwälzung bildet demnach das zweite Stadium des Überwälzungsprozesses."¹⁾

Das Ergebnis des Überwälzungsvorgangs bildet schließlich die sog. Steuerinzidenz, unter der man in der Finanzwissenschaft das Auflegen der Steuerlast auf den endgültigen Steuerträger versteht. Bei geglückter Überwälzung fallen Steuerzahler und Steuerträger, Steueraufgabe und Steuerinzidenz, auseinander, bei einem Mißlingen der Abwälzungsbestrebungen hingegen bleibt die Inzidenz auf dem Steuerzahler liegen. In diesem Falle führt die Steueraufgabe unmittelbar zur Inzidenz.

Die dargestellten Etappen des zur Steuerüberwälzung führenden Steuerabwehrprozesses lassen sich in folgendem Schema verdeutlichen:

1) Mann, F.K., a.a.O. Seite 346,



Zu dem Schema ist zu bemerken, daß sein Aufbau zwar nicht allgemein den Darstellungen in der finanzwissenschaftlichen Literatur entspricht, daß entsprechende Abweichungen jedoch nicht grundsätzlicher Natur sind. ¹⁾

In der finanzwissenschaftlichen Forschung und Lehre herrscht hinsichtlich des Begriffs der Steuerüberwälzung, soweit er bereits dargestellt wurde, weitgehende Einmütigkeit. Über den Begriffsumfang dagegen ist man sich in gleich

1) So unterscheiden u. a. Seligman, E. R. A.: "Die Lehre von der Steuerüberwälzung", Jena 1927, Seite 1 ff., und Mildschuh, W., "Steuerwirkungen in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 1. Bd., Tübingen 1926, Seite 495 ff. nicht zwischen Steuerauflage und Steuerstoß. Diese Unterscheidung erscheint nach Recktenwald, H. C., "Zur Lehre von der Steuerüberwälzung und den Steuerwirkungen", in: "Finanzarchiv", Bd. 13, Jg. 1951/52 (Anhang auf Seite 296), aber wohl angebracht.

Mit dem Wirksamwerden eines Steuergesetzes auf dem üblichen legislatorischen Wege wird erst ein Steueranstoß gegeben, der bei dem Zensiten eine Reihe ökonomischer Reaktionen auszulösen vermag. Eine dieser Reaktionen kann sein, daß der Zensit der Steuer ausweicht. In diesem Falle kommt es nicht zur Steuerauflage. Der Steuerstoß braucht daher nicht gleichbedeutend mit Steuerauflage zu sein. Er ist gedanklich von der Steuerauflage als nicht unbedingt mit ihr zusammenhängend zu trennen.

Empoli, A., "Teoria dell' incidenza delle imposte", Vol. I, Reggio (Calabria) 1926, Seite 13 ff., führt, um ein weiteres Beispiel zu geben, als dritte Form der Überwälzung neben Rückwälzung und Fortwälzung noch die "schräge Überwälzung" (traslazione obliqua) an, die dann gegeben ist, wenn die Steuer auch über die Preise von Gütern abgewälzt wird, die mit der Steuer gar nicht belastet sind. Die von ihm getroffene Unterscheidung hat aber nur geringe praktische Bedeutung und wurde von der deutschen finanzwissenschaftlichen Literatur durchwegs nicht übernommen.

großem Maße uneinig. Dazu schreibt Recktenwald ¹⁾: "Der Inhalt des Begriffs der Steuerüberwälzung ist in der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur umstritten.

Seine Bestimmung richtet sich nicht nach der etymologischen, sprachgebräuchlichen Bedeutung des Wortes 'Überwälzung'. Er ist vielmehr teleologisch bedingt, also von Zweckmäßigkeitserwägungen abhängig."

Je nachdem, wie weit die einzelnen Vertreter der Finanzwissenschaftslehre ihr Untersuchungsziel gesteckt haben, ergibt sich für sie ein verschieden weiter Begriffsumfang. So steht Mann ²⁾ auf dem Standpunkt, daß eine Steuerüberwälzung nur dann als geglückt anzusehen ist, wenn die allgemeine Wirtschaftslage des Zensiten sich nicht verschlechtert. "Mithin ist", nach den Worten Manns, "unter Steuerüberwälzung ein Abwehrprozeß zu verstehen, durch den - unter der Voraussetzung sonstiger gleichbleibender Wirtschaftsverhältnisse - der Zensit in solchem Umfange eine ihn treffende Steuer auf andere Personen verschiebt, daß sein Einkommen und Vermögen unverändert bleiben." Mann geht es bei dem Begriff der Steuerüberwälzung nicht nur darum, daß eine Steuer in den Preis verrechnet werden kann, die Preise sich also im Umfang der neuen Steuerbelastung ändern, sondern er bezieht in ihn auch die Notwendigkeit ein, daß die Folgeerscheinungen sowohl der Steuererhebung, als auch der preislichen Überwälzung keine nachteiligen Einflüsse auf Ertrags- und Vermögenslage des Zensiten ausüben. Nur wenn die Steuerauflage an dem Steuersubjekt wirkungslos abprallt, nur dann ist für Mann eine völlige Steuerüberwälzung gegeben.

Ähnlicher Ansicht ist auch Terhalle, der das Problem der Steuerüberwälzung in der Frage nach einem trotz der Steuerauferlegung marktbedingt unveränderten Einkommen des Steuerschuldners sieht. Wirtschaftlich komme es bei der Steuerüberwälzung darauf an, "daß der Steuerzahler trotz der von ihm zu entrichtenden Steuer nicht schlechter 'abschließt', erwerbswirtschaftlich ausgedrückt, daß die Spanne zwischen den Preisen, die man zahlt, und denen, die man erhält, um den Steuerbetrag erhöht wird". ³⁾

1) Recktenwald, H.C., a.a.O. Seite 295 ff.

2) Mann, F.K., a.a.O. Seite 345.

3) Terhalle, F., a.a.O. Seite 178 ff.

Den Vertretern eines umfassenderen Überwälzungsbegriffs steht die Mehrzahl der anderen Finanzwissenschaftler gegenüber, die den Begriff einer wesentlichen Einschränkung unterziehen. Nach Seligman z.B. ist eine Steuer im Maße der Preiserhöhung überwälzt, wenn der Preis der Verkaufsgüter entsprechend der Steuerauflage erhöht worden ist. Der Unterschied etwa zu der Auffassung Manns zeigt sich recht deutlich, wenn er schreibt: "Aber auch eine völlige Überwälzung bedeutet nicht unbedingt, daß der Verkäufer keinen Verlust hat. So führt z.B. eine Preiserhöhung gewöhnlich zu einer Verminderung des Umsatzes, und es kann geschehen, daß dieser geringere Umsatz auch bei höheren Preisen weniger Gewinn abwirft als vorher. In einem solchen Falle trägt nicht nur der Käufer die Steuer, sondern auch der Verkäufer erleidet Verlust, obwohl die Steuer ganz überwälzt ist."¹⁾

Seligman sieht die Überwälzung mit der preislichen Fort- oder Rückwälzung der Steuer als vollendet an. Das Wesen der Untersuchung des Überwälzungsproblems liegt für ihn in der Frage: "Werden die Preise erhöht, und wenn sie erhöht werden, in welchem Ausmaße?"²⁾

Erleidet der Stuerschuldner trotz geglückter Überwälzung infolge der Erhebung der überwälzten Steuer Einbußen an Einkommen und Vermögen, so sind das nur Folgeerscheinungen der Überwälzung, die er als "Wirkungen des Steuerdrucks"³⁾ bezeichnet. Der Steuerdruck könne die Folge sowohl der Steuerauf-
lage und der Steuerüberwälzung, wie auch der anderen Formen der Entlastung oder der Steuerinzidenz sein.

Den gleichen einengenden Standpunkt vertritt Mering⁴⁾, der folgendermaßen definiert: "Demnach bezeichnen wir als Steuerüberwälzung den Vorgang, durch den der vom Gesetz bestimmte Steuerzahler mit Hilfe von Preisänderungen die Steuerlast ganz oder auch teilweise anderen Personen zuschiebt oder diese Personen die ihnen zugeschobene Steuerlast ganz oder teilweise auf andere weiterschieben (Weiterwälzung), soweit es sich dabei nicht um allgemeine Steuerwirkungen ... handelt." Diese allgemeinen Steuerwirkungen, die sich als Folge der Steuerbelastung ergeben können, trennt also auch Mering von dem Überwälzungsproblem ab.

1) Seligman, E.R.A., a.a.O. Seite 10.

2) Seligman, E.R.A., a.a.O. Seite 207.

3) Seligman, E.R.A., a.a.O. Seite 10.

4) v. Mering, O., "Die Steuerüberwälzung", Jena 1928, Seite 6.

Desgleichen sieht Klösge¹⁾ eine Steuerüberwälzung in dem Ausmaße als vollzogen an, in dem die Auferlegung der Steuerlast zu Preisänderungen, regelmäßig also zu Preiserhöhungen, für den Abnehmer führt. Für den finanzwissenschaftlichen Begriff der Steuerüberwälzung ist nach seinen Worten von wesentlicher Bedeutung lediglich, daß eine Steuer "einen mehr oder weniger nachweisbaren Einfluß auf die Preise der Erzeugnisse hat".

Es erübrigt sich, die Meinungen weiterer Fachvertreter anzuführen, da sie mehr oder minder der einen oder der anderen Anschauung zuneigen. Die Auffassungen sind also, wie die vorstehenden Ausführungen gezeigt haben dürften, in der Finanzwissenschaft geteilt. Im allgemeinen aber darf gesagt werden, daß die finanzwissenschaftliche Betrachtung, wie es auch ihrem Wesen entspricht, mehr und mehr das rein preisliche Moment der Überwälzung in den Vordergrund der Untersuchungen rückt.

Wie sich die Betriebswirtschaftslehre, die naturgemäß das Problem der Steuerüberwälzung unter einem anderen Blickwinkel betrachtet und die andere Zwecksetzungen verfolgt, dazu zu stellen hat, soll im folgenden dargestellt werden.

b) In der Betriebswirtschaftslehre

Die Lehre von der Steuerüberwälzung zählt zu den zentralen Problemen der Finanzwissenschaft. Die Finanzwissenschaft als Lehre vom öffentlichen Haushalt hat neben anderem den logischen Aufbau des Steuersystems und die Einwirkung der Steuern auf die Volkswirtschaft zu ihrem Untersuchungsobjekt. Sie ist infolge ihrer Verwandtschaft mit der Nationalökonomie, um mit Klinger¹⁾ zu sprechen, "an dem volkswirtschaftlichen Prinzip der Schonung der steuerlichen Leistungsfähigkeit der Bevölkerung orientiert." Insbesondere hat sie die Ausgestaltung der Steuern daraufhin zu prüfen, ob die Steuerlasten volkswirtschaftlich richtig auf die verschiedenen Produktionselemente und die Vielzahl der Steuersubjekte verteilt sind.

Aus dieser Aufgabenstellung ergibt sich eo ipso die Betrachtungsweise, die die Finanzwissenschaft bei der Untersuchung der Steuerwirkung auf die Mitglieder

1) Klösge, E., "Sind Körperschaftsteuern Kosten?", in: "Die Wirtschaftsprüfung", Jg. 1954, Seite 536

2) Klinger, K., "Das Verhältnis der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zu Finanzwissenschaft und zum Steuerrecht", in: "Der praktische Betriebswirt", Jg. 1933, Seite 127.

der öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen in den Vordergrund zu stellen hat. Denn jede Betrachtung ist teleologisch, vom Ziel her bedingt. Nun zeigen sich die Auswirkungen der Steuerbelastung vornehmlich und unmittelbar dann in den Marktpreisen, wenn der Steuerdruck im verkehrswirtschaftlichen Wege abgewälzt wird. Will die Finanzwissenschaft daher die Auswirkungen auf die steuerliche Leistungsfähigkeit der einzelnen Staatsbürger erforschen, so hat sie primär das preisliche Moment der Überwälzung zu untersuchen. Damit soll nicht gesagt sein, daß die anderen Steuerwirkungen für die Finanztheorie und Finanzpolitik nicht von Bedeutung wären. Nur treten diese eben hinter der Bedeutung des Preiseinflusses der Steuerüberwälzung zurück. Die finanzwissenschaftliche Literatur beschränkt sich daher zum Teil tatsächlich auf die Preiseinwirkungen der Steuerüberwälzung, zum anderen werden die sonstigen Wirkungen der Steuerbelastung auf die Steuerschuldner in den Untersuchungen vernachlässigt.

Anders hat sich die Betriebswirtschaftslehre zu dem Problem der Steuerüberwälzung zu stellen. Sie ist eine "Lehre von einzelwirtschaftlichen Erscheinungen, Vorgängen und Tatbeständen" ¹⁾ und hat sich als solche eingehend mit allen Erscheinungen zu befassen, die den Ablauf der Funktionen ihres abschließlichen Untersuchungsobjektes, der Betriebswirtschaft, irgendwie beeinflussen. Für die rein betriebswirtschaftliche Betrachtung interessiert die Auswirkung einer neuen oder erhöhten Steuer auf die Volkswirtschaft nur am Rande ²⁾. Sie hat diese Wirkungen ja nicht, wie die Finanzwissenschaft, vom Standpunkt des an der Erhaltung der Steuerkraft und damit der zukünftigen Erquellen interessierten Steuergläubigers zu sehen, sondern muß sich den Standpunkt des Steuerschuldners zu eigen machen, für den von maßgeblicher Bedeutung ist, wie schwer oder wenig schwer ihn eine Steuer trifft und wie den zunehmenden Steuerdruck abwehren kann, sofern das aus betrieblichen Gründen notwendig erscheint.

Diese Notwendigkeit der Überwälzung ist nicht bei jeder Steuer gegeben. Wenn eine neue Steuer eingeführt oder eine bereits bestehende erhöht, so hat die Betriebswirtschaftslehre zu prüfen, ob diese Steuer betrieblicher oder außerbetrieblicher Natur ist, ob sie Kosten im Sinne der betriebswirtschaftlichen

1) Rößle, K., "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre", München 1951, Seite 13.

2) Daß Störungen volkswirtschaftlicher Art auf die Einzelwirtschaft zurückwirken, darf natürlich auch in der Betriebswirtschaftslehre nicht übersehen werden.

Kostenlehre darstellt oder ob ihr nur kostenverschiedener Aufwandscharakter zukommt. Stellt eine Steuer einen betriebsnotwendigen Aufwand dar, so muß sie in den Preis verrechnet werden, soll nicht die Gefahr des Substanzschwundes heraufbeschworen werden. Steuern, die Kosten sind, müssen im Interesse der Betriebserhaltung vollständig abgewälzt werden, d.h. die Betriebswirtschaft muß durch den Überwälzungsprozeß so gestellt werden, daß der vor der Erhebung der überwälzten Steuer bestehende Zustand wieder erreicht ist und die Betriebswirtschaft durch die Steuerbelastung und deren Auswirkungen keine Einbußen am Gewinn und am Betriebsvermögen erleidet.

Somit ist für die Betriebswirtschaftslehre das Problem der Steuerüberwälzung nicht damit abgetan, daß es gelingt, den Steuerbetrag im Preis zu überwälzen. Die Abwälzung über den Marktpreis führt nicht unbedingt auch zu einer völligen Entlastung von der Steuer. Zwischen Soll und Ist, zwischen Planung und wirtschaftlicher Wirklichkeit steht immer die Ungewißheit der zukünftigen einzelbetrieblichen und volkswirtschaftlichen Entwicklung, die Divergenzen zwischen den Absichten der Unternehmungsleitungen und den tatsächlichen Verhältnissen als wahrscheinlich erscheinen läßt. Was hilft es denn einer Betriebswirtschaft, wenn sie eine Kostensteuer im Preis kalkuliert und diesen Preis am Markt auch durchsetzen kann, wenn aber infolge eines durch die Preiserhöhung hervorgerufenen Absatzschwundes oder anderer marktwirtschaftlicher Störungen der geplante Umsatz nicht realisiert werden kann?

Die in diesem Falle auftauchenden Kostenunterdeckungen führen dazu, daß im Endergebnis die betrieblichen Kosten - und damit auch die kalkulierte Steuer - nicht mehr ganz, sondern nur noch teilweise in den Erlösen vergütet werden.

Bei der hier angewandten spezifisch betriebswirtschaftlich-kostenrechnerischen Betrachtungsweise ist kein Grund vorhanden, den Begriff der Steuerüberwälzung, wie es in der Finanzwissenschaft überwiegend geschieht, derart zu beschränken, daß die Überwälzung als vollendet angesehen wird, wenn der Betrag der Steuer anteilig in die einzelnen Umsatzträger eingerechnet und die Preiserhöhung verwirklicht wird. Der Prozeß der marktwirtschaftlichen Steuerabwehr ist in der betrieblichen Kostenrechnung als ein einheitlicher Vorgang zu sehen, der in seiner Gesamtheit als Steuerüberwälzung bezeichnet wird. Unter Steuerüberwälzung wird man daher in der Betriebswirtschaftslehre zweckmäßig die Übertragung der Steuerlast nebst all der durch ihre Erhebung verursachten betrieblichen Auswirkungen von einer Betriebswirtschaft auf eine andere Betriebs- oder Hauswirtschaft zu verstehen haben.

Nun braucht eine Steuer nicht unbedingt Kostencharakter zu haben. Dann wird aber das Überwälzungsproblem für die Betriebswirtschaftslehre gar nicht akut, besteht doch keine betriebliche Notwendigkeit der Steuerentlastung.

Es ist nicht zu bestreiten, daß auf seiten der Betriebswirtschaften der Versuch unternommen wird, auch Nichtkostensteuern zu überwälzen¹⁾. Diesen Überwälzungsversuchen, deren Beweggründe außerhalb des betrieblichen Bereichs liegen, ist aber m. E. grundsätzliche betriebswirtschaftliche Bedeutung abzusprechen.

Die Überwälzung von Nichtkostensteuern erfolgt meist auf dem Wege eines erhöhten Gewinnaufschlags oder dadurch, daß die betreffenden Steuerbeträge in größeren Kostenpositionen versteckt werden. Ihre Überwälzung kann daher in der Kostenrechnung in der Regel nicht exakt festgestellt werden.

Für die Betriebswirtschaftslehre hat, wie obige Ausführungen ergeben, das Problem der Steuerüberwälzung nur insoweit wesentliche Bedeutung, als es sich um die Überwälzung von Kostensteuern handelt. Der Betriebswirt muß daher bei der Erhebung einer neuen Steuer prüfen, ob sie Kosteneigenschaft besitzt oder nicht. Handelt es sich um Steuerkosten, so ergibt sich daraus die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit ihrer Überwälzung. Es drängt sich dann die Untersuchung ganz von selbst auf, ob entsprechend der theoretisch erkannten Notwendigkeit in der Praxis auch verfahren wird. Im anderen Falle ist das Überwälzungsproblem jedenfalls für die Betriebswirtschaftslehre nicht relevant.

Fassen wir zusammen, so läßt sich feststellen, daß sich der betriebswirtschaftliche Begriff der Steuerüberwälzung von dem finanzwissenschaftlichen weniger in seinem Wesen, als vielmehr in seinem Umfang unterscheidet. Von dieser Einschränkung abgesehen, wird man in beiden Wissenschaften, grundsätzlich wenigstens, unter Steuerüberwälzung dasselbe zu verstehen haben.

Legen wir unseren Untersuchungen eine betriebswirtschaftlich-kostenrechnerische Betrachtungsweise zugrunde, so ergeben sich bei der Systematisierung der Formen der Steuerüberwälzung Abweichungen gegenüber der dabei in der Finanzwissenschaftslehre angewandten Systematik. Während die Finanzwissenschaft als Formen der Überwälzung Rückwälzung und Fortwälzung unterscheidet, ist eine derartige Unterscheidung vom Standpunkt der betrieblichen Kostenrechnung aus nicht angebracht: denn für die Betriebswirtschaftslehre hat, um d

1) Vgl. dazu etwa die Ausführungen Brücks über die Überwälzung der Körperschaftsteuer. Brück, J., "Die Körperschaftsteuer als Kostenfaktor", Köln 19

Ergebnis der anschließenden Betrachtungen gleich vorweg zu nehmen, der Satz zu gelten:

Jede Überwälzung - ob Rückwälzung oder Fortwälzung - ist im Endeffekt nur eine Fortwälzung in den Verkaufspreis.

Betrachtet man nämlich eine Rückwälzung von Kostensteuern kostenrechnerisch, so bietet sich dieses Ergebnis von selbst an.

Nehmen wir an, eine Betriebswirtschaft erziele aus Anlaß der Neuerhebung einer Kostensteuer bei einem Lieferanten Preisherabsetzungen. Diese Preisherabsetzungen führen dazu, daß die Materialkosten in der Selbstkostenrechnung niedriger angesetzt werden und demzufolge - ceteris paribus - die Herstellkosten und letztlich die Verkaufsselbstkosten sinken. Gesetzt den Fall, es käme nicht zur Erhebung der Steuer, so könnte die Senkung der betrieblichen Selbstkosten zu einer Senkung des Verkaufspreises führen. In diesem Falle kämen die Abnehmer der Betriebswirtschaft in den Genuß der gesenkten Materialeinkaufspreise. Nun wird die Steuer aber tatsächlich erhoben, so daß der beim Einkauf erzielte Preisvorteil in aller Regel dadurch mehr als aufgewogen wird. Die Folge ist, daß wegen des Ansatzes des neuen Steuerkostenfaktors in der Selbstkostenrechnung die Verkaufsselbstkosten der Betriebswirtschaft zumindest nicht sinken, wahrscheinlich sich aber erhöhen, und infolgedessen auch die Verkaufspreise nicht gesenkt werden. Wer trägt nun, aus der einzelbetrieblichen Perspektive betrachtet, die Steuer in Wirklichkeit? Der Abnehmer, weil er nicht in den Genuß des ermäßigten Verkaufspreises kommt; die Betriebswirtschaft, weil sie trotz des niedrigeren Materialeinkaufspreises keinen höheren Gewinn, vielleicht aber sogar einen geringeren erzielt; der Lieferant, weil er wegen der Neuerhebung der Steuer mit seinen Preisen zurückgeht?

Betrachtet man den Vorgang mit den Augen des Außenstehenden, wie es die Finanzwissenschaft tut, so kommt man zu dem Ergebnis, daß der Lieferant die Steuer zu tragen habe, weil er effektiv aus Anlaß der Steuererhebung mit seinen Preisen zurückgegangen ist. Man bezeichnet den Vorgang daher als **Steuerrückwälzung**.

Vom Betrieb aus gesehen - und diese Sicht muß für den Betriebswirt maßgebend sein -, trägt die Steuer jedoch ohne jeden Zweifel der Abnehmer, vorausge-

setzt, daß trotz der Einkalkulierung der Steuer und der Nichterhöhung des Verkaufspreises die Betriebswirtschaft den gleichen Stückgewinn erzielt und der für die Verteilung der Steuer maßgebende Planumsatz erreicht wird. Die Senkung des Einkaufspreises ist für die Betriebswirtschaft ein Faktum, das in der Kostenrechnung lediglich durch niedrigeren Ansatz der Materialkosten seinen Ausdruck findet, keineswegs aber als vom Betrieb erreichte Rückwälzung zu erkennen ist. Buch- und kalkulationsmäßig kann die Rückwälzung als solche nicht festgestellt werden.

Es ist richtig, wenn die Finanzwissenschaft bei der Rückwälzung von Steuern sagt, die Einkaufspreise seien aus Anlaß der Steuererhebung gesenkt worden. Aber wie sieht denn die betriebliche Kosten- und Preisrechnung diese Preissenkung? Auf keinen Fall als Rückwälzung der Steuer.

Sie stellt wohl fest, daß der Einkaufspreis gesunken ist. Warum er gesunken ist, das ist für die Kostenrechnung völlig unwesentlich. Für sie bedeutet die Preissenkung eine Senkung der Materialkosten, die als Faktum hinzunehmen ist wie andere durch Marktschwankungen hervorgerufene Preissenkungen. Wenn dann die neue Steuer als Kosten kalkuliert und zu den anderen Kosten hinzugerechnet wird, so muß man darin jedenfalls vom Standpunkt der betrieblichen Preiskalkulation eine Fortwälzung in den Verkaufspreis erblicken. In der betrieblichen Kalkulation wird ja nicht die Frage gestellt, warum die Kosten ^{so} und so hoch sind und warum bestimmte Kosten niedriger oder höher werden¹⁾. Von Interesse ist es hier lediglich, alle Kosten zu erfassen und im Preis zur Verrechnung zu bringen. Alle die Kosten aber, die in den Preis eingerechnet und am Markt in den Erlösen auch rückerstattet werden, sind eben in den Preis fortgewälzt worden.

Ähnlich verhält es sich mit der Fortwälzung einer Steuer in die Qualität oder in die Konditionen, die in kostenrechnerischer Sicht ebenfalls eine Fortwälzung in den Verkaufspreis darstellt. Bei der Fortwälzung in die Qualität beispielsweise werden Materialien, Hilfs- und Betriebsstoffe minderer Qualität herangezogen oder die Präzision und Intensität der Bearbeitung sinkt, so daß im Endeffekt infolge der geringeren Materialkosten oder niedrigeren Fertigungslöhne die Selbstkosten sinken. Die fortzuwälzende Steuer kann daher als Kostenfaktor

1) Die Gründe von Kostenveränderungen festzustellen, ist Aufgabe einer planvollen Kostentüberwachung.

kalkuliert werden, ohne daß dadurch der Preis im Umfang der neu hinzugekommenen Steuerlast erhöht werden müßte oder der betriebliche Gewinn sich so minderte, wie es der Höhe der Steuer an sich entspräche. So betrachtet, ist die Steuer in den Verkaufspreis fortgewälzt worden, und zwar deshalb ohne Preissteigerung, weil die Herabsetzung der Qualität eine billigere Produktion ermöglicht hat.

Betriebswirtschaftlich-kostenrechnerisch betrachtet sind also sowohl die Rückwälzungsformen, als auch die Fortwälzung in die Qualität und die Konditionen, als Fortwälzung in den Verkaufspreis zu bezeichnen. Nur geschieht diese Fortwälzung nicht offen durch eine Erhöhung des Verkaufspreises, sondern verdeckt dadurch, daß der bisherige Verkaufspreis beibehalten wird. Die veränderten Daten der Kostenrechnung geben eben die Möglichkeit, die Steuer als Kostenbestandteil zu kalkulieren und in den Preis fortzuwälzen, ohne daß die Mitbeziehung des zusätzlichen Kostenfaktors zu einer entsprechenden Preiserhöhung führen müßte. Soweit die Behandlung der Steuer als Kosten in der betrieblichen Selbstkostenrechnung infolge der Veränderung anderer Kostenpositionen nicht zu einer Erhöhung des Verkaufspreises führt, ist die Steuer verdeckt in den Preis fortgewälzt worden.

In Anwendung dieser Erkenntnisse sollte man daher in der Betriebswirtschaftslehre bei der Systematisierung der möglichen Formen der Steuerüberwälzung zweckmäßigerweise unterscheiden zwischen einer offenen und verdeckten Fortwälzung in den Verkaufspreis. Die offene Fortwälzung in den Verkaufspreis entspricht dabei der Überwälzungsform, die auch in der Finanzwissenschaft als Fortwälzung in den Verkaufspreis bezeichnet wird, während die verdeckte Fortwälzung in den Verkaufspreis alle die Überwälzungsformen umfaßt, die eine Fortwälzung ermöglichen, ohne daß der Verkaufspreis erhöht werden müßte.

Da es grundsätzlich nur eine Form der Überwälzung gibt, wird man, um unerwünschte Überschneidungen mit der finanzwissenschaftlichen Nomenklatur zu vermeiden, zweckmäßigerweise nicht von einer offenen und einer verdeckten "Fortwälzung in den Verkaufspreis" sprechen, sondern den allgemeineren Ausdruck "Überwälzung" gebrauchen. Wir werden daher im späteren unterscheiden zwischen der offenen und der verdeckten Überwälzung in den Verkaufspreis.

Nun stellen die Begriffe "Rückwälzung auf den Lohn", "Rückwälzung auf den Einkaufspreis" und "Fortwälzung in die Qualität" ein festes Gedankengut der Finanzwissenschaft dar, an dem nicht ohne weiteres gerüttelt werden sollte. Im Interesse einer für alle Wirtschaftswissenschaften einheitlichen Terminologie

empfiehlt sich daher die Beibehaltung dieser Bezeichnungen. Schließlich spielt es ja auch keine Rolle, ob man die Senkung der Einkaufspreise aus Anlaß der VA-Erhebung als Rückwälzung auf den Einkaufspreis oder als verdeckte Überwälzung durch Einkaufspreissenkung bezeichnet. Finanzwissenschaft und Betriebswirtschaftslehre verstehen darunter dasselbe, lediglich die Ordnungsprinzipien sind andere. Es werden deshalb bei den späteren Ausführungen über die Überwälzung der VA weiterhin die finanzwissenschaftlichen Bezeichnungen, soweit vorhanden, innerhalb der bereits klargelegten Systematik angewandt. Dabei darf allerdings nie übersehen werden, daß eben jede Überwälzung, ungeachtet ihrer Bezeichnung, ihrem betriebswirtschaftlich-kostenrechnerischen Wesen nach eine Fortwälzung in den Verkaufspreis ist.

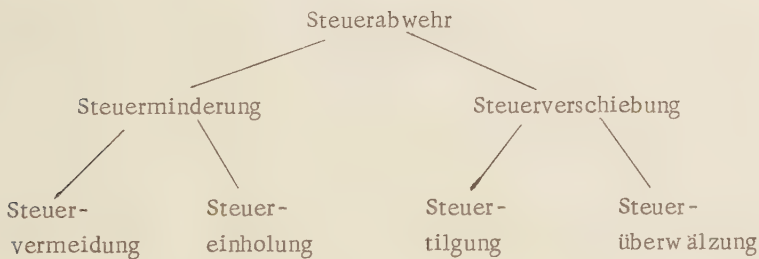
Eine klare Unterscheidung zwischen den verschiedenen Formen der verdeckten Überwälzung einerseits und der offenen Überwälzung andererseits ist in der Praxis nicht immer möglich, da zur Erreichung einer möglichst vollständigen Entlastung von einer Steuer die Betriebe jede sich bietende Abwälzungsmöglichkeit wahrnehmen und verschiedentlich offene und verdeckte Überwälzung Hand in Hand gehen.

Bei der Untersuchung des Überwälzungsproblems wird das Hauptgewicht immer auf dem ersten Stadium der Überwälzung ruhen. Wenn das im folgenden auch hier geschieht, so soll das nicht etwa bedeuten, daß die sog. Weiterwälzung als zweites Stadium der Überwälzung minderrangig wäre und an Bedeutung zurückstehen müßte. Der Grund dafür ist vielmehr hierin zu finden, daß Untersuchungen über die Weiterwälzung einer fortgewälzten Steuer keine neuen Ergebnisse mehr zeitigen. Kann eine Steuer von den Betriebswirtschaften fortwälzt werden, so wird sie auch im Preis weitergewälzt, zumal die überwälzte Steuer im Einkaufspreis des Abnehmers nicht mehr sichtbar ist und der Einkaufspreis bei diesem in seiner gesamten Höhe weiterzuwälzende Kosten darstellt. Die Weiterwälzung erfolgt so lange, bis der Überwälzungsträger, das Betriebsprodukt, den Endabnehmer erreicht hat.

2. Die Stellung des Überwälzungsvorgangs im Rahmen des Steuerabwehrprozesses

Die Belastung der Wirtschaft mit immer neuen und höheren Steuern hat schon seit jeher bei den Steuersubjekten das Bestreben wachgerufen, sich von dem wachsenden Steuerdruck zu befreien oder ihn doch erträglicher zu gestalten. Alle Maßnahmen, die auf eine Minderung oder Abbürdung der den Steuerpflichtigen auferlegten Steuerlast abzielen, kann man unter dem Ausdruck "Steuerabwehr" zusammenfassen. Eine Steuerabwehr ist möglich einerseits dadurch, daß infolge der Anstrengungen des von der Steuer Betroffenen eine absolute oder relative Minderung der von ihm zu zahlenden Steuerbeträge eintritt (Steuererminderung), oder andererseits, indem der ursprüngliche Steuerbelastete die Steuer im Tauschprozeß auf seine Tauschpartner verschiebt (Steuerverschiebung). Steuererminderung und Steuerverschiebung sind die beiden Gruppenbegriffe, in die sich alle Steuerabwehrreaktionen einordnen lassen.

Bei aller Einfachheit sehr instruktiv ist das von Mann¹⁾ entwickelte Schema, das einen klaren Überblick über die Möglichkeiten der Steuerabwehr gibt. Es sei im folgenden dargestellt:



Zusammen mit der Steuertilgung fällt die Steuerüberwälzung, wenn man für die Klassifikation der möglichen Steuerabwehrreaktionen die Darstellung

1) Mann, F.K., a.a.O. Seite 360.

Manns zugrundelegt¹⁾, unter den Begriff der Steuerverschiebung. Diese unterscheidet sich von der Steuerminderung dadurch, daß sie nicht, wie jene, eine absolute oder relative Minderung der Steuerbelastung als solcher anstrebt, sondern versucht, die Steuerlast auf die Schultern anderer, der Steuerträger, abzuwälzen.

Eine absolute Steuerminderung wird erreicht auf dem Wege der Steuervermeidung. Man versteht darunter die Vermeidung und die gesetzliche und ungesetzliche Umgehung von Tatbeständen, an die das Gesetz die Steuerpflicht knüpft. Die Steuervermeidung führt zum völligen Ausfall der beabsichtigten Steuer.

Demgegenüber kann die Steuereinhaltung nur zu einer indirekten Verminderung der Steuerlast führen. Sie erstrebt durch gesteigerte Produktivität oder persönliche Mehrleistungen die Schaffung eines höheren Einkommens und Vermögens, um auf diese Weise die Steuerbelastung als weniger hoch und leichter tragbar zu empfinden²⁾. Infolge der Mehrleistung oder Mehrproduktivität erhöht sich das Volkseinkommen, so daß die vom Steuerpflichtigen zu zahlende Steuer nun einen kleineren Anteil des Volkseinkommens darstellt (relative Minderung).

-
- 1) Die Klassifikation der möglichen Formen der Steuerabwehr erfolgt in der Finanzwissenschaft uneinheitlich. So ordnet beispielsweise Seligman, E.R. a.a.O. Seite 9, die Möglichkeiten der Steuerentlastung (escape) danach in zwei Gruppen ein, ob sie zum Ausfall der Staatseinnahmen führen (Steuer-
ausweichung oder evasion) oder keinen Ausfall verursachen. Im Rahmen der zweiten Gruppe unterscheidet er dann solche Entlastungen, die durch den Tauschprozeß (Überwälzung und Kapitalisierung = Steuertilgung) und solche, die durch den Produktionsprozeß (Umwandlung, transformation) erfolgen. Die Steuereinhaltung, bei ihm transformation genannt, zählt in dieser Klassifikation nicht zur Gruppe der Steuerminderung.
 - 2) Der Begriff der Steuereinhaltung ist hier enger als in der Finanzwissenschaftlich gefaßt. Insbesondere zählt in der betriebswirtschaftlich-kostenrechnerischen Betrachtungsweise die in der Finanzwissenschaft in den Begriff der Steuereinhaltung miteinbezogene Einholung durch Kostensenkung nicht dazu. Die "Steuereinhaltung" wird vielmehr, wie sich aus den späteren Ausführungen ergeben wird, zu den Formen der verdeckten Überwälzung gerechnet.

sofern sie nicht entsprechend der Mehrleistung steigt.

Die Grenzziehung zwischen der Steuerüberwälzung und den beiden Formen der Steuerminderung ist, wie die kurzen Begriffsbestimmungen ersichtlich machen dürften, ohne besondere Schwierigkeiten durchzuführen. Auch die Abgrenzung gegenüber der anderen Form der Steuerverschiebung, der Steuertilgung, fällt nicht schwer. Unter Steuertilgung wird ein Vorgang verstanden, bei dem die Steuer in einem Akt gewissermaßen für immer aus der Welt geschafft wird. Sie liegt vor, wenn beim Verkauf eines mit einer Steuer belasteten Wirtschaftsgutes der Verkäufer einen Verlust erleidet, der der kapitalisierten Steuer entspricht. "Durch den Vermögensverlust des Voreigentümers erlischt die Steuerbelastung des Rechtsnachfolgers."¹⁾ Für ihn ist die Steuer durch einen einmaligen Vorgang getilgt.

Damit ist nun die Stellung der Steuerüberwälzung im Rahmen des Komplexes der Steuerabwehr klargestellt. Sie ist, wie sich gezeigt hat, nur eine, wenn auch die praktisch am häufigsten anzutreffende, von mehreren Möglichkeiten der Steuerentlastung.

1) Mann, F.K., a.a.O. Seite 342.

III. Die methodischen Grundlagen der Untersuchung des Überwälzungsproblems

In der Überwälzungsforschung kennt man, wie überhaupt in der Wissenschaft, zwei Methoden, um den auftauchenden Problemen auf den Grund gehen zu können. Es sind dies die deduktive und die induktive Methode. Die Deduktion nimmt bestimmte allgemeine Sätze zum Ausgangspunkt und leitet aus ihnen die Urteile über das Besondere als Ergebnisse unmittelbar oder mittelbar ab¹⁾. Die Induktion hingegen geht den umgekehrten Weg. Sie baut auf einer Reihe empirisch erkannter Einzeltatsachen auf und versucht ex post die ihnen zugrundeliegenden Regelmäßigkeiten und Gesetzmäßigkeiten zu erkennen.

Im Gegensatz zu älteren Literatur²⁾, in der die deduktive Methode bevorzugt wird³⁾, stellen neuere Schriften³⁾ auf dem Gebiete der Steuerüberwälzungslehre, die sich mit der Überwälzung von Einzelsteuern befassen, mehr die empirische Betrachtungsweise heraus, obwohl die einwandfreie Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse besondere Schwierigkeiten bereitet und die Genauigkeit der Ergebnisse dadurch zu wünschen übrig läßt.

Das richtige Maß dürfte, wie so oft in der wissenschaftlichen Forschung, in der Mitte liegen, d. h. eine Verbindung von theoretisch-deduktiver mit empirisch-induktiver Methode sollte die besten und stichhaltigsten Ergebnisse bei der Klärung des Überwälzungsproblems liefern.

1) Vgl. Lehmann, M.R., "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre", Wiesbaden 1956, Seite 286.

2) Vgl. etwa die bereits angeführten Werke von Mering und Seligman, desgleichen Engländer, O., "Allgemeine Steuerlehre und Steuerüberwälzung", Brünn/Prag/Leipzig/Wien 1935, und Mann, F.K., a.a.O. So schreibt Mehring, a.a.O. Seite 13, zur Methodenfrage: "So ist in der Tat ein großer Pessimismus in bezug auf die Möglichkeit der empirischen Nachprüfung der Wirkungen von gegebenen Steuern angebracht Im übrigen wird man empirische Untersuchungen, abgesehen von Ausnahmefällen, in der Regel höchstens zur Bekräftigung von auf deduktivem Wege gewonnenen Ergebnissen heranziehen können."

3) Vgl. hierzu Spanger, H., "Die Überwälzung der Lastenausgleichsabgaben", Köln 1951, oder Brück, J., a.a.O.

So meint Terhalle¹⁾, man brauche dem Streit um die alte Frage: induktive oder deduktive Methode? nicht mehr viel Worte widmen, nachdem allgemein anerkannt sei, daß man durchwegs gerade bei der finanzwissenschaftlichen Arbeit beides brauche und nur noch die Frage nach dem Überwiegen der einen oder anderen Methode diskutabel sei. Dieses Überwiegen hänge aber vom jeweils gegebenen Problem ab.

Man wird diesen Ausführungen auch dann zustimmen können, wenn es gilt, die Überwälzung einer Steuer vom betriebswirtschaftlich-kostenrechnerischen Standpunkt zu untersuchen. In unserer betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise jedenfalls reicht die Anwendung nur einer der beiden Methoden zu einer zufriedenstellenden Klärung der gestellten Fragen nicht aus.

Die deduktive Methode allein vermittelt zwar logisch-exakte Erkenntnisse, doch hat sie infolge ihrer theoretischen Untersuchungsweise den Nachteil, daß die mit ihrer Hilfe gewonnenen Ergebnisse erst verifiziert, d.h. auf ihre praktische Richtigkeit hin untersucht werden müssen. Zudem geht es der Betriebswirtschaftslehre nicht nur um die Feststellung der Tatsache, daß bestimmte Steuern überwälzt werden, sondern vor allem auch darum, wie sie überwälzt werden²⁾. Hat eine Steuer Kostencharakter, so muß es im Interesse einer richtig angewandten Kostenrechnung liegen, daß sie als Kostenfaktor in die Selbstkostenrechnung eingeht und im Preis zur Verrechnung gelangt. Die zwingende Folgerung aus dieser Erkenntnis bildet die Forderung, daß alle Betriebswirtschaften die betreffende Steuer nach Maßgabe der bestehenden Möglichkeiten und der jeweiligen Marktposition als Bestandteil der Selbstkosten auf den Abnehmer zu überwälzen haben. Folgt die wirtschaftliche Praxis aber der betriebswirtschaftlich einzig richtigen Forderung? Mit dieser Frage ist der Punkt erreicht, wo die theoretische Erkenntnis allein keine Antwort mehr zu geben vermag, wohl aber die empirische Betrachtung.

1) Terhalle, F., a.a.O. Seite 12

2) In der Betriebswirtschaftslehre ist auch das "Wie" der Überwälzung einer Steuer erheblich. Hat der Betriebswirt erkannt, daß eine Steuer Kostencharakter aufweist, so muß sie als Kostenfaktor in der betrieblichen Leistungsrechnung zum Ansatz gelangen. Der Steuerkostenfaktor darf keinesfalls als im allgemeinen Gewinnzuschlag einbegriffen gelten und die Überwälzung auch nicht durch eventuelle Kostendegressionen als vollzogen angesehen werden.

Gegen die alleinige Anwendung der empirisch-induktiven Methode hingegen spricht, daß es für den Betriebswirt eine recht dürftige Erkenntnis wäre, wenn er an Hand von Kalkulationsbeispielen nachweisen könnte, daß in verschiedenen Bereichen der Wirtschaft versucht wird, eine bestimmte Steuer in den Preis fortzuwälzen. Dürftig zu nennen wäre diese Erkenntnis vor allem deshalb, weil immer nur von einem minimalen Teil der Betriebswirtschaften die angewandte Kalkulationspraxis offengelegt werden und daher eine derartige Untersuchung nie Anspruch auf auch nur annähernde Vollkommenheit erheben kann. Dagegen spricht auch noch ein weiterer Grund. Die empirisch-induktive Methode erweist sich insofern als nicht umfassend genug, als nur der Hauptfall der Überwälzung, nämlich die offene Überwälzung durch Preiserhöhung, in aller Regel empirisch nachgewiesen werden kann. Eine verdeckte Überwälzung durch Senkung der Löhne, der Einkaufspreise und anderer betrieblicher Kosten oder durch Verschlechterung der Qualität und der Konditionen läßt sich empirisch kaum erfassen. Vor allem kalkulationsmäßig ist die verdeckte Überwälzung als solche überhaupt nicht zu erkennen, da sie sich in der betrieblichen Kostenrechnung von der offenen Überwälzung in nichts unterscheidet.

Die Kombination von theoretisch-deduktiver und empirisch-induktiver Methode drängt sich daher bei der Behandlung des Problems der Steuerüberwälzung ganz von selbst auf. Hinsichtlich der Frage, auf welcher Methode das Schwergewicht der Untersuchung zu liegen habe, wäre zu sagen, daß der Vorzug an sich der allgemeinen Betrachtung der Marktsituation auf die Möglichkeiten der Steuerüberwälzung hin zu geben ist, da die Deduktion den umfassenderen Erkenntnisweg darstellt. Daneben aber soll, wie schon betont, zur Ergänzung und Untermauerung der gewonnenen Ergebnisse auch die empirische Tatsachenforschung zur Geltung gelangen. Zur Erzielung möglichst genauer und allgemeingültiger Ergebnisse werden daher bei den folgenden Untersuchungen beide Methoden sinnvoll verbunden.

Hierbei darf sich, das sei ergänzend festgestellt, die empirische Forschung nicht, wie in der Finanzwissenschaft, auf die Darstellung von Kalkulationsbeispielen beschränken. Der Nachweis der Überwälzung einer Steuer im Sinne der Betriebswirtschaftslehre vermag nicht erbracht zu werden, indem bei einer Reihe von Betriebswirtschaften die betreffende Steuer als Element der einzelbetrieblichen Freiskalkulation aufgezeigt wird. Wie schon dargelegt wurde, hat sich die Betriebswirtschaftslehre, anders als die an den preislichen Veränderungen interessierte Finanzwissenschaft, vorzüglich mit der Frage zu befassen, ob der Betriebswirtschaft letzten Endes eine völlige Entlastung von einer auferlegten Steuer gelingt. Eine Überwälzung in diesem Sinne ist erst dann anzunehmen, wenn der

Betriebswirtschaft aus der Neuerhebung oder Erhöhung einer Steuer infolge der Abwälzungsversuche keinerlei Vermögensnachteile erwachsen, nicht aber schon, wenn der infolge der Neueinführung oder Erhöhung einer Steuer angehobene Preis am Markt durchgesetzt werden kann.

Der Nachweis der Überwälzung einer Steuer ist insofededessen erst dann als erbracht anzusehen, wenn eine Betriebswirtschaft neben der preislichen Verwirklichung ihrer Kalkulation ihren Planumsatz erreichen konnte. Nur wenn die Verteilungsgrundlage der zu überwälzenden Steuer, der Gesamtumsatz, nicht hinter dem der Preiskalkulation zugrundeliegenden Leistungsplan zurückbleibt, darf aus dem Ansatz der Steuer in der Kostenrechnung auf ihre effektive Fortwälzung in den Verkaufspreis geschlossen werden¹⁾.

Dieses weitere Erfordernis bedeutet eine zusätzliche Erschwerung der Aufgabe, von den Kalkulationsabteilungen der Unternehmungen die für die empirische Tatsachenforschung unbedingt erforderlichen Unterlagen und Auskünfte zu erhalten. Der größte Teil der vom Verfasser befragten Unternehmungen hielt mit der Preisgabe genauer betrieblicher Daten zurück. Relativ leichter aber war es noch, Stückkalkulationen und Betriebsabrechnungsbögen zur Verfügung gestellt zu erhalten, als mit genauen Angaben über die betriebliche Umsatzentwicklung, besonders im Vergleich zum Planumsatz, bedient zu werden. Oft beschränkten sich die Unternehmungsleitungen auf nur allgemein gehaltene Auskünfte, die für die Tatsachenforschung indes auch von Wert waren.

Eine weitere Möglichkeit, Aussagen über die Fortwälzung einer Steuer in den Verkaufspreis zu machen, böten zeitliche Steuerbelastungs- und Preisvergleiche in der Form statistischer Ermittlungen. Im gegenwärtigen Zeitpunkt einer hochgespannten Konjunktur und damit verbundener Preisaufblähungen wäre aber nichts verfehlter, als die Veränderungen der Preise nach oben auf die Einflüsse von Steuerüberwälzungen zurückzuführen. Wir stimmen daher Mering völlig zu, wenn er in diesem Zusammenhang die Feststellung trifft, daß nirgends die Statistik mit solcher Vorsicht gehandhabt werden müsse, wie im Falle der Steuerüberwälzung.²⁾

Es wurde bereits herausgestellt, daß es für die betriebswirtschaftlich-kostenrechnerische Betrachtung des Problems der Steuerüberwälzung sehr wesentlich

1) Diese Einschränkung ist ohne Belang für alle umsatzabhängigen Steuern, da diese nur entsprechend dem Ist-Umsatz anfallen.

2) Mering, O., a.a.O. Seite 10.

ist, ob der zu überwälzenden Steuer Kostencharakter zukommt oder nicht.
Wir werden uns daher im nächsten Abschnitt mit der Frage zu befassen haben,
ob die Lastenausgleichs-Vermögensabgabe mit zur Kategorie der betrieblichen
Kosten zählt.

IV. Der Kostencharakter der Vermögensabgabe und die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit ihrer Überwälzung

1. Die Kosteneigenschaft der Vermögensabgabe

a) Das Wesen der Steuerkosten

Der betriebswirtschaftliche Kostenbegriff wird in der Betriebswirtschaftslehre der letzten zwanzig Jahre ziemlich einheitlich gehandhabt. Nach der als Ausfluß der überwiegenden Lehrmeinung zu wertenden Definition in den "Allgemeinen Grundsätzen der Kostenrechnung" vom 16. Januar 1939 versteht man unter Kosten den wertmäßigen Güter- und Diensteverzehr zur Erstellung von Leistungen.

Sollen Steuern Kosten sein, so müssen sie diesen betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff erfüllen. Derartige Steuern, die die Leistungserstellung betreffen und Eingang in Betriebsabrechnung und Kostenrechnung finden, werden im Schrifttum der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gemeinhin als Kostensteuern bezeichnet. Eine Kostensteuer ist demnach eine Steuer, welche Kosten verursacht. Ihr gegenüber steht der betriebsfremde Steueraufwand, der die Betriebsabrechnung nicht berührt und lediglich die Erfolgsrechnung der Unternehmung belastet oder zum Lebenshaltungsaufwand zählt. Solche Steuern werden als Nichtkostensteuern oder, weniger treffend, als Aufwandsteuern bezeichnet.

Der allgemeine Kostenbegriff bildet also das Kriterium für die Entscheidung der Frage, ob eine Steuer Kosteneigenschaft besitzt oder nicht. Der Kostenbegriff erfordert, daß ein Aufwand, um Kosten darzustellen, zur Erstellung von Leistungen erbracht werden muß, daß er mithin unmittelbar mit der Leistungserstellung in Zusammenhang zu stehen hat. Das ist bei allen Steuern, die auf den Gewinn abstellen, nicht der Fall. Der betriebliche Leistungsprozeß setzt eine Gewinnerzielung keineswegs voraus. Gewinnsteuern treffen nicht die wirtschaftliche Leistung des Betriebs, sondern ihr Ergebnis. "Das Ziel und die Tätigkeit, zum Ziel zu gelangen, sind voneinander verschieden. Die Steuer, welche durch die betriebliche Tätigkeit hervorgerufen wird, sehen wir als (Quasi-) Kosten¹⁾

1) Vom Verfasser in Klammern gesetzt

an. Die Steuer, die vom Ziel ausgelöst wird, stellt dagegen keine Kosten dar. "Betriebswirtschaftlich betrachtet ist der Gewinn eine Erscheinung der Unternehmung", stellt Bernhard²⁾ fest. "Er hängt mit der Betriebstätigkeit nur insoweit zusammen, als die Wirtschaftlichkeit der Leistungserzeugung das Unternehmungsergebnis beeinflusst. Seine Höhe wird aber in erster Linie bestimmt durch die Ausnutzung der Marktsituation durch die Unternehmung. Steuern auf den Gewinn können daher nicht in der Kostenkalkulation erscheinen. Sie sind aus der Gewinnmarge zu decken, d. h. sie sind neutraler Aufwand." Ähnlicher Ansicht ist Mellerowicz³⁾. "Steuern, die an den Tatbestand effektiver Erfolgserzielung anknüpfen, sind Gewinnverwendung. Sie können nicht Kosten sein, da die Erfolgserzielung zwar Ziel der Produktion, jedoch nicht ihre Bedingung ist. Diesen Steuern fehlt also das Kriterium der Produktionsbedingtheit."

Somit können wir als erstes unabdingbares Merkmal aller Kostensteuern herausstellen, daß sie gewinnunabhängig sein müssen.

Diese Feststellung ist in der Betriebswirtschaftslehre nicht unbestritten. So sprechen insbesondere Vertreter der Äquivalenztheorie auch den gewinnabhängigen Steuern Kostencharakter zu. Sommerfeld⁴⁾ z. B. entwickelt die Auffassung, daß Körperschaft- und Einkommensteuer als Kosten zu behandeln sind, weil sie einmal Gegenleistungen für die Leistungen des Staates darstellen und zum anderen, weil sie das Hauptaufkommen des Staates an Steuern bilden und beispielsweise die Ausgaben des Staates für kulturelle Zwecke dem Betrieb und damit auch dessen Leistungen zugutekommen. Auch Meier⁵⁾ be-

1) Lücke, W., "Sind Körperschaftssteuern Kosten?", in: "Die Wirtschaftsprüfung", Jg. 1955, Seite 157.

2) Bernhard, A., "Die Steuern im Rechnungswesen der Unternehmung", in: "Die Unternehmung", Jg. 1947, Seite 33.

3) Mellerowicz, K., "Kosten und Kostenrechnung", Bd. I, Berlin 1952, Seite 71.

4) Sommerfeld, H., "Der Kostencharakter der Ertragsteuern und des Unternehmerwagnisses" in: "Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung", Jg. 1940, Seite 116.

5) Meier, A., "Der objektive Kostenbegriff", in: "Die Wirtschaftsprüfung", Jg. 1948, Seite 49 ff.

achtet die gewinnabhängige Körperschaftsteuer als Kostensteuer. "Die Körperschaftsteuer ist, betriebswirtschaftlich gesehen, auch eine Objektsteuer; denn sie wird nicht durch die Person der Unternehmungsträger ausgelöst, sondern durch die Rechtsform, in der das Unternehmen betrieben wird." Mit Gudehus¹⁾ können wir ihm aber entgegenhalten, daß Steuerbelastungen, die durch Änderung der Rechtsform des Unternehmens vermieden werden können, durch die Leistungserstellung eben nicht notwendig bedingt und daher keine Kosten sind.

Desgleichen behauptet Pohmer²⁾, daß aus der Gewinnabhängigkeit einer Steuer noch nicht die Folgerung gezogen werden dürfe, sie sei keine Kostensteuer. "Dieses Argument wäre nur dann zugkräftig, wenn alle gewinnabhängigen Ausgaben a priori keinen Kostencharakter haben. Genau wie in der Aufwandrechnung nicht ohne weiteres das Gewinnbestandteil ist, was gewinnabhängig ist, z.B. die Vorstandstantiemen, kann für die Kostenrechnung der Kostencharakter einer Ausgabe dem Grunde nach nicht mit dem Argument bestritten werden, daß die entsprechende Ausgabe von der Höhe des Gewinns abhängt." Pohmer übersieht dabei wohl, daß die Nichtkosteneigenschaft einer Steuer nicht originär mit ihrer Gewinnabhängigkeit, sondern mit ihrer fehlenden Leistungsbedingtheit begründet wird. Nicht weil eine Steuer vom Gewinn abhängt, so läuft die Begründung, sondern weil eine gewinnabhängige Steuer nicht die erforderliche Verbundenheit zur Betriebsleistung zeigt, darum ist sie keine Kostensteuer! Damit erledigt sich sein Argument, daß alle gewinnabhängigen Ausgaben a priori keinen Kostencharakter haben dürften, ganz von selbst.

Es erscheint in diesem Zusammenhang angebracht, über den Ausdruck "gewinnabhängig" einige Worte zu sagen. Als Gewinn darf in unserer betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht der steuerliche oder handelsrechtliche Gewinn angesehen werden. Maßgebend ist vielmehr der betriebswirtschaftlich echte Gewinn. Bei der Feststellung dieses betriebswirtschaftlichen Gewinns sind alle der Betriebswirtschaft tatsächlich erwachsenden Aufwendungen, die Kosten im Sinne der Kostenlehre darstellen, wie abzugsfähige steuerliche Betriebsausgaben zu behandeln³⁾. Dadurch können sich Differenzen zwischen dem steuerlich maßgebenden und dem betriebswirtschaftlichen Gewinn ergeben, da nicht alle Kosten gleichzeitig auch als abzugsfähige Betriebsausgaben anerkannt sind. Werden in

1) Gudehus, H., "Sind Körperschaftssteuern Kosten?", in: "Die Wirtschaftsprüfung", Jg. 1955, Seite 101.

2) Pohmer, D., "Sind Körperschaftssteuern Kosten?", in: "Die Wirtschaftsprüfung", Jg. 1955, Seite 201.

3) Eigenkapitalzins und Unternehmerlohn sind bei der Ermittlung des betriebswirtschaftlichen Gewinns nicht abzugsfähig, da sie keine tatsächlichen Aufwendungen darstellen.

folge dieser nicht zu übersehenden Tatsache Teile von Gewinnsteuern als Kosten behandelt, so bedeutet das keinen Widerspruch zu dem Grundsatz, daß gewinnabhängige Steuern in der Selbstkostenrechnung nichts zu suchen haben. Bei der Untersuchung des Kostencharakters der VA wird darauf noch näher eingegangen sein.

Um Kosten darzustellen, muß die Steuer mit der betrieblichen Leistungserstellung, mit dem Vertrieb der Leistungen auf dem Markte, mit dem Vorhandensein betriebsnotwendiger Produktionsmittel oder mit der Existenz des Betriebes schlechthin in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Nur wenn ihre Erhebung durch einen betriebsnotwendigen Vorgang oder Tatbestand ausgelöst wird, nur dann ist sie Kostensteuer. Die Steuer muß also, kurz gesagt, betriebsverbunden und produktionsbedingt (leistungsbedingt) sein.

Als zweites Merkmal der Kostensteuer ist daher ihre notwendige Betriebsverbundenheit und Produktionsbedingtheit herauszustellen.

In ihrem Verhältnis zueinander können die beiden herausgestellten Merkmale nicht koordiniert werden, wie es in der Fachliteratur durchwegs geschieht. Das primäre Merkmal ist und bleibt das Erfordernis der Betriebsverbundenheit und Leistungsbedingtheit; denn dieses Merkmal ist direkt vom Kostenbegriff abgeleitet. Das Merkmal der Gewinnunabhängigkeit seinerseits ergibt sich nur aus der Notwendigkeit der Leistungsbedingtheit. Die Gewinnunabhängigkeit ist wohl notwendig, nicht aber hinreichend für die Annahme einer Kostensteuer. Das Erfordernis der Betriebsverbundenheit und Leistungsbedingtheit indes ist sowohl notwendig, als auch hinreichend für die Charakterisierung einer Steuer als Kostensteuer. Man könnte sich, genau betrachtet, mit dem Hauptmerkmal der Kostensteuern begnügen, ohne daß die Gewinnunabhängigkeit besonders herausgestellt werden müßte. Da die gewinnabhängigen Steuern jedoch die wichtigsten Nichtkostensteuern umfassen und an dem Merkmal der Gewinnabhängigkeit immer gleich ohne nähere Untersuchung der Nichtkostencharakter einer Steuer erkannt wird, so soll die Gewinnunabhängigkeit trotz besserer Einsicht als eigenes Wesensmerkmal der Kostensteuer angeführt werden.

Wenn Linz ¹⁾ als weiteres Merkmal der Kostensteuer noch heraushebt, daß sie im Preis Deckung finden müsse, so ist das eine völlige Verkennung von causa und secutio. Eben weil eine Steuer Kosteneigenschaft hat, muß sie Preisbestandteil werden. Das ist aber die Folge, nicht ein die Kosteneigenschaft mitbegründendes Merkmal!

1) Linz, R., "Die Steuern in der betrieblichen Kostenrechnung", Berlin 1939, Seite 13.

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß eine Steuer, soll sie Kostensteuer sein, folgende Eigenschaften aufzuweisen hat:

1. Sie muß notwendig betriebsverbunden und produktions- (leistungs-) bedingt sein;
2. sie muß gewinnunabhängig sein.

Auf Grund der herausgearbeiteten Wesensmerkmale kann der Begriff der Steuerkosten folgendermaßen definiert werden:

Kostensteuern sind Steuern, die an die betriebliche Leistungserstellung oder an einen durch sie bedingten Vorgang oder Tatbestand notwendig anknüpfen und gewinnunabhängig sind.

Damit scheint nun das Rüstzeug geschaffen, das notwendig ist, um eine Einzelsteuer kostenrechnerisch genau zu analysieren. Die anschließende Untersuchung des Kostencharakters der Vermögensabgabe muß sich, aufbauend auf den Ergebnissen, die eine allgemeine Untersuchung der Steuern hinsichtlich ihrer Kosteneigenschaft erbracht hat, eine streng an betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten ausgerichtete Betrachtungsweise zu eigen machen, wenn ein betriebswirtschaftlich relevantes und vertretbares Ergebnis erreicht werden soll. Es darf lediglich auf betriebswirtschaftliche Erkenntnisse und Lehren abgestellt werden; denn das zu lösende Problem ist in erster Linie ein betriebswirtschaftliches.

b) Die Leistungen auf die Vermögensabgabe als Steuerkosten

Über die Frage nach dem Kostencharakter der VA ist man sich bis heute in der Praxis nicht ganz klar geworden. Auch in dem spärlich vorhandenen einschlägigen Schrifttum herrscht keine Einheitlichkeit in der Beurteilung des kostenmäßigen Wesens der VA¹⁾. Maßgebend für die Entscheidung dieser Frage darf nicht sein, wie der Steuergesetzgeber die VA sieht bzw. in der betrieblichen Kalkulation behandelt haben will. Ginge es nach der Regelung der steuerlichen Abzugsfähigkeit, so müßte man die Kostennatur der VA-Leistungen glatt ver-

1) So macht van der Velde, "Vierteljahreszahlungen auf die Vermögensabgabe als Kostenbestandteil", in: "Der Betrieb", Jg. 1953, Seite 239, die Entscheidung der Frage nach dem Kostencharakter der VA davon abhängig, ob sie in Raten oder durch Ablösung entrichtet wird.

Schulze-Brachmann/Meilicke/Georgi, a. a. O., Seite 28, hingegen unterscheiden Zins- und Tilgungsanteil der VA und wollen nur dem Zinsanteil Kosteneigenschaft zuerkennen.

neinen; denn in steuerlicher Hinsicht ist die VA weitestgehend nicht abzugsfähig¹⁾. Ausschlaggebend darf auch nicht sein, daß der Gesetzgeber auf dem Gebiet des öffentlichen Preisrechts den Kostencharakter der VA ablehnt, indem er in Nr. 31 der "Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten" (LSP) bestimmt: "Ausgleichsabgaben im Sinne des Gesetzes über den Lastenausgleich vom 14. August 1952 sind nicht Kosten im Sinne dieser Leitsätze."

Schließlich darf uns auch nicht die Betrachtung vom Standpunkt steuerlicher und sozialer Gerechtigkeit dazu verleiten, eine Aussage über das kostenmäßige Wesen der VA zu machen. Würde man darauf abstellen, so könnte die gestellte Frage nur negativ beantwortet werden, verstößt eine Behandlung der VA als Kosten doch gegen die im LAG angestrebte soziale Gerechtigkeit und infolge der unterschiedlichen Überwälzungschancen bei den einzelnen Vermögensarten auch gegen den Grundsatz steuerlicher Gleichbehandlung.

Wenn wir eine betriebswirtschaftlich begründete Lösung des Problems erreichen wollen, so müssen wir uns auch an einer rein betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise orientieren. Ausschlaggebend dafür, ob die VA-Leistungen Kosten darstellen oder nicht, muß daher sein, ob sie die Wesensmerkmale der Steuerkosten aufweisen und in den allgemeinen betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff eingeordnet werden können. Das wird die anschließende Untersuchung zeigen.

Die Bemessungsgrundlage der VA bildet das abgabepflichtige Vermögen. Die V erweist sich damit als eine vom Ertrag losgelöste, gewinnunabhängige Steuer. Ganz gleichgültig, ob die Betriebswirtschaft gut oder schlecht arbeitet, gleichgültig, ob Gewinne erzielt oder Verluste ausgewiesen werden, die VA muß in ständig gleichbleibender Höhe entrichtet werden. Das notwendige, noch nicht aber hinreichende Merkmal einer Kostensteuer, ihre Gewinnunabhängigkeit, wird damit in klarster Weise demonstriert.

Die Vermögensabgabe belastet, soweit sie auf notwendiges Betriebsvermögen entfällt, die Grundlagen der Produktion. Das zur Leistungserstellung erforderliche betriebliche Vermögen wird besteuert. Nicht nur der Wert der zur Erzeugung notwendigen Produktionsmittel hat in die betriebliche Selbstkostenrechnung Eingang zu finden, sondern auch die Aufwendungen, die das Vorhandensein dieser Produktionsmittel im Betrieb hervorruft, müssen im Preis zur Verrechnung gelangen. Die VA ist durch das Vorhandensein, durch die Einsatzbereitschaft des betrieblichen Leistungsapparates bedingt und damit in ihrem auf das betriebsnotwendige Vermögen entfallenden Anteil rein betriebsverbundener und lei-

1) Vgl. dazu §§ 206 ff. LAG.

stungsbedingter Aufwand, also Kosten im Sinne des allgemeinen Kostenbegriffs. Sie stellt, wie die Untersuchung ergibt, unzweifelhaft eine Steuer dar, die an die betriebliche Leistungserstellung oder einen durch sie bedingten Vorgang oder Tatbestand notwendig anknüpft und gewinnunabhängig ist. Fraglich wird nur in vielen Fällen sein, wie die VA auf das betriebsnotwendige Vermögen, auf das sonstige Betriebsvermögen (Zusatzvermögen) und das außerbetriebliche Vermögen aufzuteilen ist. Diese Schwierigkeit darf aber nur als eine in der Praxis auftauchende Komplikation und keinesfalls als Hindernis einer theoretischen Analyse gewertet werden.

Würde die VA lediglich als Aufwandfaktor oder als Gewinnverwendung angesehen und behandelt werden, so müßte das dazu führen, daß Teile des Betriebsvermögens bei ungünstiger Ertragslage verzehrt würden und, auf lange Sicht, die substanzielle Betriebserhaltung gefährdet wäre. Für Betriebswirtschaften mit nur durchschnittlicher Ertragskraft würde eine derartige Behandlung eine nicht gerechtfertigte und den Kapitalgebern gegenüber nicht vertretbare Schmälerung des Gewinns herbeiführen. Die Zahlung der in der Regel für die einzelbetrieblichen Verhältnisse bedeutenden VA-Raten stellt zudem einen schweren Angriff auf die betriebliche Liquidität dar, dem nur durch ein Wirksamwerden der VA-Kosten im Preis begegnet werden kann. Der Grundsatz der betrieblichen Substanzerhaltung erfordert, daß die von den Betriebswirtschaften zu erbringenden Leistungen auf die VA als Steuerkosten zu behandeln und, wenn irgend möglich, im Preis zur Verrechnung zu bringen sind, weil durch sie das zur Leistungserstellung notwendige Realkapital angegriffen wird.

Die Untersuchung der in kostenrechnerischer Hinsicht relevanten Merkmale der VA unter gleichzeitiger Subordinierung unter den betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff erbringt das eindeutige Ergebnis, daß die VA tatsächlich eine Kostensteuer darstellt. Die Ausgleichsabgabe zeigt die für alle Kostensteuern wesensbestimmenden Merkmale und stellt daher ein Element der betrieblichen Selbstkostenrechnung dar.

Sie muß infolgedessen genau so behandelt werden, wie die anderen steuerlichen Kostenfaktoren, d. h. die Betriebswirtschaften müssen versuchen, den durch die Zahlung der VA hervorgerufenen Vermögensabgang im Preis zur Verrechnung zu bringen und im Erlös rückerstattet zu erhalten.

Die Kosteneigenschaft der Vierteljahresbeträge auf die VA - nicht aber der Ablösungssumme - kann auch auf Grund einer völlig anderen Beweisführung erklärt werden, die auf einem Analogieschluß zur Vermögensteuer aufbaut. Die VA weist eine überaus große Ähnlichkeit mit der VSt auf. Beide sind Personalsteuern, beide belasten das Vermögen und beide sind steuerlich als ab-

zugsfähige Betriebsausgaben nicht anerkannt. Gelingt die Feststellung, daß die VA sich von der VSt in den für den Kostenbegriff wesentlichen Punkten nicht unterscheidet, so ist nicht einzusehen, warum beiden nicht auch der gleiche Kostencharakter innewohnen soll.

Wie die VSt bemißt sich die VA nach dem Vermögen, ist also eine vom Gewinn losgelöste, eine gewinnunabhängige Steuer. Ebenso wie die VSt lastet die VA mit ihrem auf das Betriebsvermögen entfallenden Anteil auf den Grundlagen der Produktion und damit auch auf der Leistungserstellung. Ähnlich ist sogar die vom Gesetzgeber bei beiden Steuern verfolgte Zwecksetzung, nämlich einmal die Vorbelastung des fundierten Einkommens und zum anderen die Belastung des durch den Krieg und die Nachkriegsfolgen nicht oder nur wenig geminderten Vermögens und damit letztlich auch wieder des nach wie vor fundierten Einkommens. Schließlich stellen beide Steuern nur sog. nominelle Vermögenssteuern dar, da die VA infolge ihrer rechtlichen Ausgestaltung, ebenso wie die VSt, aus dem Ertrag entrichtet werden kann und soll. Die weitgehende Gleichschaltung zwischen VA und VSt ist nicht zu übersehen. Wird die Kosteneigenschaft der VSt bejaht - was überwiegend in der betriebswirtschaftlichen Theorie und in der Praxis getan wird -, so kann diese nicht gut bei den Vierteljahresbeträgen auf die VA verneint werden, denn beide sind in kostenrechnerischer Hinsicht gleich.

Die Begründung des Kostencharakters der VA, die sich auf die Analogie zur VSt stützt, gilt nur für die laufenden Vierteljahresraten auf die VA. Sie versagt naturgemäß dann, wenn die Kosteneigenschaft der Ablösungssumme erklärt werden soll, da sich hier keine Analogie zur VSt bilden läßt. Im Gegensatz zu dieser "derivativen" Beweisführung, wie wir sie nennen möchten, macht die zuerst angeführte "originäre" Beweisführung, die die VA hinsichtlich ihrer Steuerkostenmerkmale genau untersucht, keinen Unterschied zwischen Vierteljahresraten und Ablösungssumme. Auch die Ablösungssumme ist ihr zufolge Kostenfaktor, sofern der Ablösungssumme der Charakter einer Steuer noch zukommt. Dieser Steuercharakter muß aber erst geklärt werden.

In diesem Zusammenhang sei noch eine grundsätzliche Feststellung getroffen. Ausschlaggebend dafür, ob Leistungen auf die VA Steuerkosten sind oder nicht, ist ausschließlich die erste Beweisführung, da sie sich auf den betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff als entscheidendes Kriterium stützt und auf das Vorhandensein der unabdingbaren Steuerkostenmerkmale abstellt.¹⁾ Der zweite Beweisführung hingegen kommt, weil sie die Kostennatur der VA-Raten von

1) Aus diesem Grunde wird sie auch als "originäre" Beweisführung bezeichnet.

der Kostennatur der VSt ableitet, nur derivativer Charakter zu. Sie stellt die Kosteneigenschaft der Vierteljahresraten auf die VA lediglich auf Grund eines Analogieschlusses zur VSt fest, wobei der Kostencharakter der VSt als gegeben angenommen wird. Der Gedankengang läuft dabei so, daß die VA der VSt in allen für unser Problem wesentlichen Punkten gleich ist und daher eine unterschiedliche Betrachtungs- und Behandlungsweise der beiden Steuern nicht gerechtfertigt erscheint.

Die Tatsache, daß sich mit dieser Analogie nur die Kosteneigenschaft der laufenden Vierteljahresraten erklären läßt, spricht nicht gegen die Kosteneigenschaft des Ablösungsbetrags; denn die Art der Beweisführung ist zu eng, um auch auf die Klärung dieses zweiten Problems Einfluß gewinnen zu können. Die Entscheidung der Frage, ob auch der Ablösungsbetrag zu den Steuerkosten zu rechnen ist, kann daher nur die originäre Betrachtungsweise erbringen.

Die Art der Entrichtung der VA spielt bei der betriebswirtschaftlichen Untersuchung des kostenmäßigen Wesens der Abgabe keine Rolle. Demzufolge müssen wir auch den Ablösungsbetrag nach § 199 LAG als Element der betrieblichen Leistungsrechnung betrachten und behandeln, wenn sich ergibt, daß der Steuerbegriff auch ihn noch umschließt. Der Legaldefinition des § 1 AO zufolge kann durchaus auch eine einmalige Abgabe eine Steuer sein. Auch in der Formulierung des § 203 Abs. 1 LAG wird nicht zwischen einmaliger Leistung und laufenden Vierteljahresraten unterschieden, woraus erkenntlich wird, daß alle Leistungen auf die VA, ungeachtet der Form ihrer Entrichtung, als Steuern anzusehen sind. Mit dieser Feststellung ist bereits ausgedrückt, daß auch dem Ablösungsbetrag der VA grundsätzlich Kostencharakter zuerkannt werden muß. Er unterscheidet sich von den Vierteljahresraten nur in der Entrichtungsweise, nicht aber in seinem kostenmäßigen Wesen, ist also genau so Kostensteuer wie die laufenden Abgaberaten.

Wenn daher van der Velde ¹⁾ den Kostencharakter einer einmaligen Abgabe, wie sie die Ablösung nach § 199 LAG darstellt, mit der Begründung verneint, die Abführung einer solchen Last wäre ein so außergewöhnlicher und tiefgründiger Einbruch in die Substanz des Betriebes, daß man von Kosten nicht mehr reden könnte, so vermögen wir seiner Auffassung nicht beizutreten. Irgendwie muß doch dieser "außergewöhnliche und tiefgründige Einbruch" von der Betriebswirtschaft wieder ausgeglichen werden, soll nicht ihre Ertragskraft, ja schlechthin ihre Leistungsbereitschaft und Existenzfähigkeit, auf die Dauer untergraben sein. Da die betriebsbedingte Natur auch der einmaligen Abgabe nicht bezweifelt werden kann, hat dies am besten durch Verrechnung der VA-Kosten

1) Van der Velde, II, a. a. O., Seite 239.

im Preis zu geschehen. Eine mehr praktische Frage ist es dabei lediglich, wie diese völlige oder teilweise Ablösung der Leistungen auf die VA in der Selbstkostenrechnung der Betriebswirtschaften zu behandeln, d.h. in welcher Höhe sie jeweils im Preis der betrieblichen Leistungen zu verrechnen ist. Klar dürfte sein, daß der Ablösungsbetrag nicht in dem Jahr, in dem die Ablösung vollzogen wird, ganz als Kosten verrechnet werden kann. Berücksichtigt man die unmißverständliche Tatsache, daß als normale Entrichtungsart die Leistung von vierteljährlichen Raten gesetzlich vorgesehen ist, so erscheint uns fast eine Verrechnung, die sich über die gesamte Laufzeit der VA erstreckt, am angebrachten. Dabei müßten allerdings neben der anteiligen Barablösungsquote in die Preisberechnung ein Zinskostenfaktor und ein durch den mit der Barablösung verbundenen Angriff auf die betriebliche Liquidität bedingter Wagniskostenfaktor miteinbezogen werden. Um Kostenschwankungen zu vermeiden, hätte die Verrechnung der VA-Kosten, einschließlich Zins und Wagnis, in dem geplanten Verrechnungszeitraum in gleichen Jahresbeträgen zu erfolgen. Die Höhe des Zinssatzes ist in das Ermessen der Unternehmungsleitung gestellt, hängt maßgeblich aber auch von den betrieblichen Preisbildungsmöglichkeiten ab. Das Wagnis, dessen zahlenmäßige Höhe kaum exakt ermittelt werden kann, wird entweder in den Zinssatz miteingerechnet oder in einem bestimmten Prozentsatz der Barablösungssumme in die VA-Kosten miteinbezogen. Erfolgt die Berechnung der Jahressumme der VA-Kosten auf die dargestellte Weise, so können die Formeln der Renten- und Anleiherechnung Anwendung finden; denn die Verrechnung der VA-Barablösung entspricht völlig der Tilgung einer Anleihe mit gleichen Annuitäten. Bezeichnet man die Jahressumme der gesamten zu verrechnenden VA-Kosten mit J, die Jahressumme aus anteiliger Barablösung und Zins mit A, den Barablösungsbetrag der VA mit B, den Zinssatz mit p, den Aufzinsungsfaktor mit $q (= 1 + \frac{p}{100})$, den Verrechnungszeitraum mit n und den Wagniszuschlag mit W, so gilt folgendes:

$$\begin{aligned} 1) \quad B &= \frac{A \cdot (q^n - 1)}{q^n \cdot (q - 1)} & 2) \quad A &= \frac{B \cdot q^n \cdot (q - 1)}{q^n - 1} \\ 3) \quad J &= A + W = \frac{B \cdot q^n \cdot (q - 1)}{q^n - 1} + W \end{aligned}$$

Vereinfachend wird dabei angenommen, daß die Verrechnung der VA-Kosten ähnlich wie die Rentenzahlung bei der Postnumerandorente, erst am Jahres-schluß insgesamt erfolgt. Diese rechnerische Vereinfachung ändert aber am Wesen der Sache nichts und hat auch nur sehr geringe zahlenmäßige Bedeutung.

Ein Zahlenbeispiel möge diese Formeln erläutern. Die Barablösung der VA betrage DM 400.000.--, der Zinssatz 10 %, der Verrechnungszeitraum 20 Jahre und der jährliche Wagniszuschlag 1 % der Ablössungssumme. Dann beträgt die Summe der jährlich zu verrechnenden VA-Kosten:

$$J = \frac{400.000 \cdot 1,10^{20} \cdot (1,10 - 1)}{1,10^{20} - 1} + 4.000$$

$$J = \frac{400.000 \cdot 6,727 \cdot 0,10}{6,727 - 1} + 4.000$$

$$J = 50.985,-- \text{ DM}$$

Der Frage nach der Kostennatur des Ablösungsbetrags auf die Lastenausgleichs-Vermögensabgabe kommt keine allzugroße praktische Bedeutung zu. Wie aus Kreisen der Finanzverwaltung verlautet, machen die Abgabepflichtigen von der Möglichkeit der Voll- oder Teilablösung der VA fast gar keinen Gebrauch. Die Neigung, eine langfristige Tilgungsschuld öffentlichen Charakters sofort abzulösen, ist in allen Kreisen der Wirtschaft denkbar gering, zumal die schlechte Liquiditätslage vieler Betriebswirtschaften eine solche Maßnahme eo ipso verbietet. Vor allem bei größeren Unternehmungen ist bisher kein Beispiel bekannt geworden, daß die VA voll oder in Teilen abgelöst worden sei.

c) Abgrenzung zwischen VA-Kosten und VA-Aufwand

Der betriebswirtschaftliche Kostenbegriff erfordert, daß Aufwendungen, um Kosten zu sein, notwendig betriebsverbunden und leistungsbedingt sind. Nicht notwendig zur Leistungserstellung ist das sog. betriebliche "Zusatzvermögen". Daher kann der Anteil der VA, der auf dieses betriebliche Zusatzvermögen entfällt, nicht als Kosten anerkannt werden. Voraussetzung der Kosteneigenschaft der Leistungen auf die VA ist also, daß sie auf betriebsnotwendiges Vermögen entfallen. Was im einzelnen zum betriebsnotwendigen Vermögen zählt, ist von Betrieb zu Betrieb verschieden und nicht immer leicht zu entscheiden.¹⁾

1) Nach den Kostenrechnungsrichtlinien zählt zum betriebsnotwendigen Vermögen der Wert solcher Teile des Anlage- und Umlaufvermögens, die laufend dem Betriebszweck dienen.

Allgemein kann gesagt werden, daß das betriebsnotwendige Vermögen alle die Vermögensteile umfaßt, die zum betrieblichen Leistungsprozeß und zur Aufrechterhaltung der betrieblichen Leistungsbereitschaft unbedingt erforderlich sind, die also im Leben einer Betriebswirtschaft eine auf den betrieblichen Erfolg gerichtete Funktion ausüben. Man wird daher Vermögensteile wie zu Spekulationszwecken erworbene Effekten, spekulative Lager, Vorratsgelände, stillgelegte Anlagen, Aktivhypotheken, gewährte Darlehen, betriebsfremd genutzte Grundstücke u. ä. nicht zum betriebsnotwendigen Vermögen rechnen können.¹⁾

Fällt bei derartigen Wirtschaftsgütern, die offensichtlich nicht leistungsbedingend sind, die Entscheidung über die Zurechnung oder die Nichtzurechnung zum betriebsnotwendigen Vermögen relativ leicht, so kann sie bei anderen Teilen des Anlage- und Umlaufvermögens schwierig und problematisch sein. So ist es z. B. eine sehr umstrittene Frage, ob Beteiligungen an fremden Unternehmungen betriebsnotwendig sind bzw. unter welchen Voraussetzungen sie es sein können. Man sollte diese Frage dahingehend entscheiden, daß Beteiligungen dann zum betriebsnotwendigen Vermögen zählen, wenn sie eine hohe Bedeutung für die Sicherung der Rohstoff- oder Absatzbasis haben oder sonst in organischem Zusammenhang mit dem Betriebszweck stehen, d. h. wenn sie betriebswesentlich sind.²⁾

Es ist nicht Aufgabe der hier angestellten Untersuchungen, eine exakte Abgrenzung der betriebsnotwendigen Vermögensteile von den nichtbetriebsnotwendigen im einzelnen durchzuführen. Soviel aber sei gesagt, daß eine derartige Abgrenzung, wie schon angedeutet, in der Praxis oft auf mannigfache Schwierigkeiten stoßen wird.

Der Teil der VA, der auf das Zusatzvermögen entfällt, ist lediglich erfolgswirksamer Aufwand und darf in die Kostenrechnung nicht eingehen. Vor der Verrechnung der VA in der Kostenartenrechnung muß unbedingt geprüft werden, inwieweit die VA-Beträge Kosten darstellen. Gegebenenfalls ist ein dem Anteil des nicht zum betriebsnotwendigen Vermögen gehörenden abgabepflichtigen Vermögens am gesamten abgabepflichtigen Vermögen entsprechender Betrag als nicht verrechenbarer Aufwand auf einem Konto der Klasse 2 abzugrenzen.

1) Kalveram, W., "Betriebsabrechnung", Wiesbaden 1949, Seite 23 ff.

2) Kalveram, W., a. a. O., Seite 24.

Die Abgrenzung des VA-Aufwands von den VA-Kosten erscheint im Interesse einer betriebswirtschaftlich richtigen Kostenrechnung nicht unerheblich, zumal bekannt ist, daß viele Betriebswirtschaften zum Zeitpunkt der Währungsreform, also zu dem für die Berechnung der VA maßgebenden Stichtag, infolge einer weitgehenden Hortung große Lager unterhielten, die alles andere als betriebsnotwendig waren.

Es bedarf nach diesen Ausführungen wohl kaum noch der Erwähnung, daß die VA, die anteilmäßig auf privates Vermögen entfällt, als Gewinnverwendung anzusehen und sowohl aus der betrieblichen Leistungs-, als auch der Erfolgsrechnung zu eliminieren ist. Leistungen auf die VA können also, das sei zusammenfassend nochmals festgestellt, sowohl Kosten, als auch Aufwand, als auch Gewinnverwendung sein.

d) Die Kosteneigenschaft der durch die Nichtabzugsfähigkeit der Vermögensabgabe verursachten zusätzlichen Steuer-
aufwendungen

Die betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise führt dazu, die Leistungen auf die VA als Steuerkosten anzusehen. Die VA-Zahlungen sind, soweit sie auf notwendiges Betriebsvermögen entfallen, betriebsverbundener Aufwand und bedeuten für die Betriebswirtschaft einen in der Kostenrechnung zu erfassenden Vermögensabgang, der tendenziell geeignet ist, eine Substanzminderung herbeizuführen. Die Betriebswirtschaft muß versuchen, den durch die VA-Zahlungen herbeigeführten Werteschwund preiswirksam werden zu lassen, d.h. die betriebsnotwendigen VA-Kosten zu marktnotwendigen Kosten zu machen. Durch ihre Preisgestaltung sollte die Betriebswirtschaft grundsätzlich so gestellt werden, daß die durch das Vorhandensein und die Einsatzbereitschaft des betrieblichen Leistungsapparates bedingten Vermögensabgänge in den Markterlösen zurückfließen und damit die in der Selbstkostenrechnung anzusetzenden Aufwendungen durch den Werterückfluß gewissermaßen neutralisiert werden.

Nun erwachsen den Unternehmungen Aufwendungen nicht nur durch die Vierteljahreszahlungen auf die VA, sondern auch infolge der Tatsache, daß die Leistungen auf die VA bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer nur zu einem Drittel oder Viertel als Sonderausgaben, Werbungskosten oder Betriebsausgaben und bei der Gewerbesteuer überhaupt nicht abzugsfähig sind. Geht es den Betriebswirtschaften wirklich, die VA-Kosten im Preis zu verrechnen

nen und sie im Markterlös zurückerstattet zu erhalten, so ist die substanzielle Erhaltung immer noch nicht gewährleistet. Die den VA-Kosten entsprechenden Erlösbestandteile stellen steuerlich Gewinn dar und werden zu einem mehr oder minder hohen Satz weggesteuert. Damit wird ein fiktiver Ertrag besteuert, der realiter von der Betriebswirtschaft gar nicht erzielt wird. Die im Gesetz vorgesehenen Sätze von vierteljährlich 1,7 % erhöhen sich dadurch wesentlich, wie folgendes einfach gewählte Beispiel zeigt.

1. VA-Schuld	DM 176.170.--
2. Jährliche VA-Zahlungen	DM 12.000.--
3. Steuerpflichtiger Jahresgewinn (davon 60.000.-- ausgeschüttet)	DM 120.000.--
4. Anfallende Körperschaftsteuer (45 % von 60.000.--, 30 % von 60.000.--)	DM 45.000.--
5. KSt bei Abzugsfähigkeit der VA (Bemessungsgrundlage 112.000.--)	DM 41.400.--
6. Differenz zwischen 4) und 5)	DM 3.600.--
7. Anfallende Gewerbeertragsteuer (Bem. Grundl. 124.000.--, Hebesatz 280 %)	DM 16.856.--
8. Gew. Ertr. St. bei Abzugsfähigkeit der VA (Bem. Grundl. 112.000.--)	DM 15.176.--
9. Differenz zwischen 7) und 8)	DM 1.680.--
10. Anfallende Gewerkekapiatalsteuer (Bemessungsgrundlage 400.000.--)	DM 2.240.--
11. Gewerkekapiatalsteuer bei Abzugsfähigkeit der VA (Bemessungsgrundlage 223.830.--)	DM 1.253.--
12. Differenz zwischen 10) und 11)	DM 987.--
13. Anfallendes NOB (Bemessungsgrundlage 120.000.--)	DM 4.908.--
14. NOB bei Abzugsfähigkeit der VA	DM 4.581.--
15. Differenz zwischen 13) und 14)	DM 327.--
Summe der Differenzbeträge 6, 9, 12, 15	DM 6.594.--

In dem Beispiel erwachsen der Betriebswirtschaft infolge der Erhebung der VA nicht nur Aufwendungen in Höhe von DM 12.000.--, sondern die Abgabenlast wird infolge der Gestaltung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Leistungen

auf die VA um weitere DM 6.594. -- auf DM 18.594. -- erhöht. Prozentual ausgedrückt bedeutet das eine Erhöhung der Abgabe um 54,95 %. Die Steuern vom Einkommen allein führen zu einer Erhöhung von DM 3.927. -- oder 32,725 %.

Die anteiligen Beträge der Steuern vom Einkommen, die auf einen fiktiven Ertrag entfallen, stehen mit der Erhebung der VA in innigem Zusammenhang und müßten in folgerichtiger Fortführung der Forderung, daß die betriebsbedingte VA als Steuerkosten zu behandeln ist, ebenso im Preis zur Verrechnung gelangen. Diese zusätzlichen Steueraufwendungen sind genau so gut betriebsbedingt wie die Zahlungen auf die VA selbst. Wenn die Betriebswirtschaft infolge der Behandlung der VA als Kosten und damit als Preisbildungselement nicht schlechter gestellt sein will als vor der VA-Erhebung, so müssen auch die durch die Nichtabzugsfähigkeit der VA bedingten Steueraufwendungen in die betrieblichen Selbstkosten einberechnet werden.

Den gleichen Standpunkt vertritt van der Velde ¹⁾, der dazu bemerkt: "Zumindest wird man die Steuer vom Einkommen, die auf den fiktiven Ertrag entfällt, als Kostenelement anerkennen müssen. Es kann höchstens die Kosteneigenschaft der Steuer vom Einkommen, die vom betriebswirtschaftlich echten Gewinn abhängig ist, bezweifelt werden. Die Steuer vom Einkommen, die auf den fiktiven Ertrag entfällt, ist in Wirklichkeit nicht vom echten Gewinn abhängig. Ist sie nicht mehr gewinnabhängig, so muß sie, wie alle anderen nicht gewinnabhängigen Steuern, als Kostenbestandteil anerkannt werden."

Aufbauend auf der Forderung, daß die VA als Kostenfaktor zu behandeln ist, kommen wir damit zu dem zunächst merkwürdig anmutenden Ergebnis, auch Teile von gewinnabhängigen Steuern seien als Kosten kalkulierbar. Diese Folgerung, die bei oberflächlicher Betrachtung den für die Annahme einer Kostensteuer aufgestellten Grundsätzen zu widersprechen scheint, erscheint aber nicht mehr merkwürdig, wenn man bedenkt, daß es sich nur in steuerrechtlicher Sicht um eine gewinnabhängige Steuer handelt, daß es in Anwendung betriebswirtschaftlicher Betrachtungsweise aber gilt, vom Gesetzgeber verursachte, betriebsverbundene und leistungsbedingte Aufwendungen kostenrechnerisch richtig zu behandeln. Nur die Steuern auf den "betriebswirtschaftlich echten Gewinn", wie sich van der Velde ²⁾ ausdrückt, sind Nichtkostensteuern. Wo aber steuerrechtlicher und betriebswirtschaftlicher Gewinn voneinander abweichen, da muß bei der Entscheidung der Frage, ob einer Steuer Kostencharakter zukommt oder nicht, stets auf die betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise abgestellt werden.

1) Van der Velde, "Kostencharakter der Vermögensabgaben und der Ertragsteuern auf den Lastenausgleich", in: "Der Betrieb", Jg. 1953, Seite 558.

2) Van der Velde, I, a. a. O., Seite 558.

Die in dem voranstehenden Beispiel der Betriebswirtschaft zusätzlich zur VA-Last erwachsenden Aufwendungen an Steuern vom Einkommen in Höhe von DM 3.927, -- sind daher nach den gewonnenen Erkenntnissen ebenfalls als Kosten zu behandeln und wie die Leistungen auf die VA im Preise zu verrechnen.¹⁾ Eine derartige Verrechnung der zusätzlichen Steueraufwendungen führt - vorausgesetzt, daß die erweiterte Abwälzung voll gelingt - zu einem um DM 3.927, - höheren Gewinn, da den entsprechenden Erlösbestandteilen keine abzugsfähigen Betriebsausgaben gegenüberstehen. Dieser erhöhte Gewinn wird aber wiederum zu einem erheblichen Teil weggesteuert. So muß die Betriebswirtschaft darauf 45 % Körperschaftsteuer und 4,09 % NOB entrichten. Nach Abzug dieser einkommensteuerlichen Belastung von insgesamt 49,09 % verbleiben der Betriebswirtschaft nur 50,91 % oder betragsmäßig DM 1.999, --.

Soll die Betriebswirtschaft durch ihre Preisgestaltung so gestellt werden, daß die VA restlos auf die Abnehmer abgewälzt wird, so müssen die zusätzlichen Aufwendungen an Steuern vom Einkommen mit 196,42 % ihres tatsächlichen Betrags in der Preisberechnung angesetzt werden. Der Prozentsatz von 196,42 ergibt sich aus der einfachen Gleichung:

$$\begin{aligned} 0,5091 \times &= 100 \\ x \text{ (gesuchter Prozentsatz)} &= 100 : 0,5091 = 196,42 \% \end{aligned}$$

Stellt man jetzt in Rechnung, daß die zusätzlichen Aufwendungen an Steuern vom Einkommen 32,725 % des Betrages der VA ausmachen, so ergibt sich aus der Multiplikation dieses Prozentsatzes mit dem soeben errechneten Erhöhungsfaktor von 1,9642, daß die VA mit insgesamt 184,28 % ihrer tatsächlichen Höhe im Preis verrechnet werden muß, wenn eine volle Steuerentlastung erreicht werden soll. Bei der angestellten rechnerischen Überlegung ist zu berücksichtigen, daß die Auswirkung der sich ebenfalls beträchtlich erhöhenden Gewerbesteuer nicht in die Berechnung einbezogen wurde, weil die Erhöhung der Gew.St. nicht als zusätzliche VA-Kosten, sondern als Bestandteil des einheitlichen Kostenfaktors "Gewerbesteuer" betrachtet wird. Würde man die zusätzliche Gewerbesteuer, was jedoch aus praktischen Gründen nicht möglich ist, ebenfalls in die obenstehende Berechnung einbeziehen, so ergäbe sich ein für die preismäßige Verrechnung der VA maßgeblicher Satz von weit über 200 %!

1) Gewerbeertrag- und Gewerbekapitalsteuer werden hier nicht mehr aufgeführt, weil ihr Kostencharakter auch ohne die angeführten Überlegungen außer Zweifel steht. Sie werden unter der Position "Gewerbesteuer" bereits in die Selbstkostenrechnung einbezogen, so daß ihre Verrechnung als zusätzlicher steuerlicher VA-Aufwand nur zu einer nicht zulässigen Doppelverrechnung führen würde.

Bei allen genannten Zahlen ist zu berücksichtigen, daß sie nur in dem von uns gewählten Beispiel voll zutreffen. Je nach der Unternehmungsform, der Gewinnhöhe, der Höhe des tatsächlich ausgeschütteten Gewinns und dem gemeindlichen Gewerbesteuerhebesatz wird sich der Prozentsatz, mit dem die VA zur Erreichung einer völligen Entlastung im Preis kalkuliert werden muß, erhöhen oder erniedrigen. Im allgemeinen, d.h. etwas summarisch ausgedrückt, kann gesagt werden, daß die VA etwa mit 150 % bis 180 % ihres effektiven Betrags kalkuliert werden muß, wenn die Betriebswirtschaft sich von ihren Auswirkungen völlig befreien will.

Bei der Behandlung der VA und der durch die Erhebung der VA bedingten zusätzlichen Steueraufwendungen als Kosten in der betrieblichen Leistungsrechnung ergeben sich, wie die Überlegung zeigt, in der Praxis nicht zu vermeidende Schwierigkeiten, die darin bestehen, daß auf die im Preis vergüteten, auf der Nichtabzugsfähigkeit der VA und der zusätzlichen Steueraufwendungen beruhenden Beträge der Steuern vom Einkommen wieder Steuern vom Einkommen bezahlt werden müssen. Infolge der sich auf diese Weise ergebenden kumulativen Wirkung fällt ein klarer Ansatz der gesamten VA-Kosten in den Kostenrechnungen der Betriebswirtschaften oftmals schwer. Diese praktischen Schwierigkeiten dürfen aber hier, wie auch sonst nicht in der Betriebswirtschaftslehre, dazu führen, aus Gründen einer übersteigerten Kostenklarheit auf die Anwendung einer theoretisch als richtig erkannten Maßnahme zu verzichten.

2. Die Überwälzung der Vermögensabgabe als betriebliche Notwendigkeit der Substanzerhaltung

Den Betriebswirtschaften kommt auf Grund ihrer allumfassenden Aufgabenstellung die unabdingbare Pflicht zu, dafür Sorge zu tragen, daß sie ihre Eigenschaft als Träger der Wirtschaft schlechthin auch auf die Dauer wahrnehmen können. Das gelingt ihnen nur dann, wenn ihnen mindestens der durch die Leistungserstellung selbst oder einen durch sie bedingten Vorgang oder Tatbestand hervorgerufene Vermögensabgang beim Absatz der Erzeugnisse zurückerstattet wird. Gelingt dieser Aufwandsersatz nicht, so ist auch die Erhaltung der Substanz und der Wirkkraft des Betriebs nicht möglich. Betriebsabrechnung, Selbstkostenrechnung und Plankostenrechnung sind die Mittel, die den Betriebswirtschaften an die Hand gegeben sind, um die Erhaltung der betrieblichen Substanz zu überwachen. Der über allem stehende betriebswirtschaftliche Grundsatz der substanziellen Erhaltung erfordert zwingend, daß alle in Verbindung mit dem Leistungserstellungsprozeß notwendig anfallenden Kosten im Preis verrechnet werden und die Betriebswirtschaft die Gegenwerte in den Erlösen wieder zurückerstattet erhält.

Alle Aufwendungen, die Kostencharakter besitzen, müssen, auf die Dauer gesehen, in irgendeiner Form auf die betriebliche Umwelt überwält werden. Würden die Betriebe diesen Grundsatz längere Zeit hindurch nicht befolgen, so müßte das notgedrungen zu Substanzverlusten, Angriffen auf die betriebliche Liquidität und schließlich zu einem Schwinden des betriebsnotwendigen Vermögens führen.

Die richtige Durchführung der betrieblichen Leistungsrechnung setzt eine genaue Kenntnis der Kosten unbedingt voraus; denn richtige Kostenrechnung bedeutet genaue Erfassung und Verrechnung aller Kosten. Nicht immer jedoch gestattet es die betriebliche Situation, die durch neu hinzukommende betriebsnotwendige Aufwendungen gestiegene Kostenlast durch Preiserhöhungen wieder auszugleichen sei es, daß allgemeine wirtschaftliche Gründe dagegen sprechen, sei es, daß das einzelbetriebliche Interesse eine Mäßigung im Preis vorübergehend verlangt oder daß die Position im Wettbewerb und am Markt zu schwach ist, um den errechneten Preis durchzusetzen. Eine offene Überwälzung ist in solchen Fällen nicht möglich. Das will jedoch nicht besagen, daß eine Überwälzung der zusätzlichen Kostenbestandteile überhaupt nicht möglich ist. Es besteht die Möglichkeit, durch Lohnabsprachen, günstige Einkaufsvereinbarungen und durch innerbetriebliche Rationalisierungen eine Kostensenkung herbeizuführen. Kosten sind ja in den meisten Fällen ¹⁾ nicht gegebene, als unbeeinflußbar hinzuneh-

1) Eine Ausnahme bilden die Steuerekosten.

mende Größen. Man kann sie unter Druck setzen und das Selbstkostengefüge durch Einsparungen und Zusammenpressen seiner Bestandteile aus seiner Starrheit befreien. Dadurch, daß die Summe der Selbstkosten pro Leistungseinheit zurückgeht und sich innerhalb der durch den Preis gezogenen Obergrenze hält, kann der betreffende Kostenfaktor dann im Endeffekt doch abgewälzt werden.

Die VA des Lastenausgleichsgesetzes zählt, wie bereits ausführlich begründet wurde, mit zum Kreis der in der betrieblichen Leistungsrechnung zu berücksichtigenden Kostenfaktoren. Andererseits erfordert der Grundsatz der betrieblichen Substanzerhaltung, daß sämtliche Kosten von den Betrieben abgewälzt werden müssen. Ergo ist es eine betriebswirtschaftliche Notwendigkeit, daß auch die VA überwältzt wird. Ob dies durch eine Erhöhung des Verkaufspreises geschieht oder durch Kompression der betrieblichen Selbstkosten, läuft letzten Endes auf das gleiche Ergebnis hinaus. Setzt man den Fall, die VA würde nicht erhoben, so könnte eine Herabsetzung der Selbstkosten, wie es bei den Formen der verdeckten Überwälzung der Fall ist, in einer Preisermäßigung ihren Ausdruck finden. Da aber die VA als neue Steuer erhoben wird, kommt es eben nicht zu diesem Preistrückgang, da bei schrumpfenden Selbstkosten die VA überwältzt wird, und zwar ohne Preiserhöhung.

Die Notwendigkeit zur Überwälzung der VA-Last besteht dem Prinzip nach unbedingt. Tendenziell muß ihre Nichtabwälzung zu Substanzverlusten in der Betriebswirtschaft führen. Ob sie aber tatsächlich dazu führt, das hängt daneben noch von einer ganzen Reihe von Umständen ab, auf die hier nicht näher eingegangen werden braucht.

V. Die verdeckte Überwälzung der Vermögensabgabe

1. Die Rückwälzung auf den Einkaufspreis

Eine Möglichkeit, die den Unternehmungen auferlegte Vermögensabgabe abzuwälzen, bildet die sog. Rückwälzung auf den Einkaufspreis. Um mit klaren Begriffen zu arbeiten, sei zunächst einmal präzisiert, was unter Rückwälzung zu begreifen ist. Die Finanzwissenschaft versteht unter Rückwälzung "den Vorgang, bei dem sich die Steuerüberwälzung nicht, wie es in der Regel der Fall ist, auf dem Wege vom Verkäufer zum Käufer durch Preiserhöhung, sondern auf dem Wege vom Käufer zum Verkäufer durch Preisherabsetzung vollzieht".¹⁾

Betriebswirtschaftlich-kalkulatorisch gesehen stellt die sog. Rückwälzung auf den Einkaufspreis eine Form der verdeckten Überwälzung dar. Die VA wird dadurch verdeckt in den Preis fortgewälzt, daß eine Betriebswirtschaft aus Anlaß der VA-Erhebung bei ihren Lieferanten Preisherabsetzungen erzielt, die nicht zu einer Senkung des Verkaufspreises führen, sondern dazu dienen, die VA in den Kreis der Selbstkosten ohne entsprechende Preiserhöhung oder Minderung des kalkulatorischen Gewinnzuschlags miteinzubeziehen. Die Rückwälzung auf den Einkaufspreis ist daher nichts anderes als die durch Einkaufspreis-senkungen ermöglichte verdeckte Fortwälzung in den Verkaufspreis.

Der Terminus "Rückwälzung" darf nur gebraucht werden, wenn die Herabsetzung der Preise eingekaufter Rohstoffe, Produktionsmittel oder Fertigwaren deshalb durchgesetzt wird, weil eine Steuer eingeführt oder erhöht wurde. Nur wenn der Lieferant aus Gründen der erhöhten Steuerlast seines Abnehmers Zugeständnisse im Preis seiner Erzeugnisse macht, nur dann erscheint es angebracht, von einer Rückwälzung der VA zu sprechen. Zwischen Steuererhebung und Senkung der Einkaufspreise muß daher ein ursachlicher Zusammenhang bestehen.

Der Versuch, eine Herabsetzung der betrieblichen Einkaufspreise zu erreichen, wird nicht nur aus Gründen übermäßiger steuerlicher Belastung unternommen, sondern ebenso gut, um die Stellung am Markte zu verstärken, die Wettbewerbsfähigkeit zu erhöhen und in eine höhere Gewinnzone zu kommen. Das Bestreben, eine Steuer zurückzuwälzen, schreibt Brück²⁾ in ähnlichem Zusam-

1) v. Mering, O., a. a. O., Seite 16.

2) Brück, J., a. a. O., Seite 14.

menhang, "braucht nicht unbedingt eine Folge des Steuerdrucks zu sein, sondern es liegt allgemein im unternehmerischen Streben, jede Möglichkeit zur Gewinnerhöhung auszunutzen. Allerdings ist dieses Streben umso größer, je drückender die Steuerauflage auf dem Unternehmen lastet". Von einer Rückwälzung der VA wollen wir aber nur sprechen, wenn die Betriebswirtschaft im Hinblick auf diese neu erwachsene Last niedrigere Einkaufspreise anstrebt und auch durchsetzt.

Jede Überwälzung ist von der jeweiligen Marktlage abhängig. Wir müssen daher eine solche Marktsituation suchen, die überhaupt die Möglichkeit bietet, die VA auf den Einkaufspreis zurückzuwälzen. Von der VA kann seit dem Inkrafttreten des LAG am 1. September 1952 gesprochen werden. Die Untersuchung hat sich daher vornehmlich auf den Zeitraum von 1952 bis einschließlich 1956 zu erstrecken. Daneben aber wird, wenn es der Zusammenhang der zu klären-den Problemkreise als notwendig erscheinen läßt ¹⁾, auch auf den Vorläufer der VA, die seit 1. April 1949 erhobene allgemeine Soforthilfeabgabe eingegangen werden.

Unter Marktsituation versteht man das für die Preisbildung maßgebende Kräfte-spiel von Angebot und Nachfrage. Eine Rückwälzung der VA auf den Einkaufspreis ist dann möglich, wenn das Angebot auf den Beschaffungsmärkten relativ unelastisch und die Nachfrage relativ elastisch ist. Können wir derartige Marktverhältnisse in dem genannten Zeitraum feststellen, so läßt sich zumindest vermuten, daß eine Rückwälzung stattgefunden hat. Schwieriger ist es dann allerdings, hierfür den Beweis zu erbringen. Nur durch genaue Beobachtung des Tauschprozesses zwischen Käufer und Verkäufer am Markte sowie durch Kenntnisnahme etwa bestehender Vereinbarungen und Absprachen kann dies ermöglicht werden.

Die Marktlage war seit 1952, im Grunde genommen, keinen großen Schwankungen mehr unterworfen. Nach dem Abflauen des Korea-booms bahnte sich eine relativ konstante Entwicklung an, deren Tendenz nach wie vor unentwegt nach oben gerichtet ist. Durch die allmählich vonstatten gehende Wiederbelebung des Kapitalmarktes, nach der Minderung der lange Zeit die deutsche Volkswirtschaft hemmenden Kapitalarmut, nach der steten Wiederaufhebung zwischenstaatlicher Wirtschaftsschranken, der allerorts sich verstärkenden

1) Das ist vor allem bei den späteren Ausführungen über die offene Überwälzung der Fall, wo die Überwälzung der VA nicht allein für sich, sondern als Fortsetzung der Überwälzung der Soforthilfeabgabe zu betrachten ist.

Liberalisierung der staatlichen Wirtschaftspolitik und der allmählichen Normalisierung der zwischen den einzelnen Volkswirtschaften bestehenden Wirtschaftsbeziehungen wurde der Weg frei gemacht für eine glanzvolle Aufwärtsentwicklung der westdeutschen Wirtschaft.

Im Zeichen der "sozialen Marktwirtschaft" hob sich die Beschäftigungslage, so daß wir heute die praktische Vollbeschäftigung erreicht haben. Die Unternehmungen konnten, gestützt auf ihre von wachsendem Erfolg gekrönte Tätigkeit, daran gehen, großzügige Investitionen durchzuführen oder bereits begonnene Investitionsvorhaben zum Abschluß zu bringen. Durchgreifende Rationalisierungen und verbesserte Produktionsmethoden trugen zu einer wesentlichen Qualitätssteigerung und zu Verbilligungen der betrieblichen Erzeugnisse bei. Die Stellung der westdeutschen Industrie im Ausland stärkte sich, neue Exportmärkte konnten erschlossen und die alten in ihrer Aufnahmefähigkeit vergrößert werden. Die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft nahm ständig zu und führte so nicht zuletzt zu einer Stabilisierung der Absatzlage auf den in- und ausländischen Märkten und zu einer Anspannung aller verfügbaren Kräfte auf dem innerdeutschen Arbeitsmarkt.

Die unaufhaltsam ansteigende Konjunktur, gefördert von einer behutsam leitenden Konjunktur- und Währungspolitik, brachte langsam und fast unmerklich den Umschwung vom Käufer- zum Verkäufermarkt mit sich. Die gegenwärtig herrschende Hochkonjunktur in fast allen Wirtschaftszweigen macht sich in einer Stärkung der Produzentenposition und einer Schwächung der Konsumentenposition fühlbar bemerkbar. Zwar ist es nicht so, daß Industrie und Handel beim Absatz ihrer Produkte nur mehr passiv tätig zu sein brauchen oder gar schon Mangellagen und Engpässe auftreten, aber die Betriebswirtschaften können, abgesehen von den im Schatten der Konjunktur liegenden Zweigen, trotz freier Konkurrenz ihre Preisforderungen in aller Regel durchsetzen, ihre Kostenpreise also zu Marktpreisen machen.

Mit dem Anstieg der Konjunktur steigen unaufhaltsam auch die Preise, es verlängern sich die Lieferfristen und es verschlechtern sich die Konditionen. Kurz und gut, es scheint, daß in dem von einer stetigen Aufwärtsentwicklung der westdeutschen Wirtschaft gezeichneten Zeitraum von 1952 bis zu Beginn des Jahres 1957 die Marktverhältnisse für eine Rückwälzung der Vermögensabgabe ungünstig waren und es heute noch mehr denn vorher sind ¹⁾. Die Elastizität des Angebots war und ist regelmäßig relativ größer als die der Nachfrage, so daß Rückwälzungsbestrebungen irgendwelcher Art zum Scheitern verurteilt sind. Es müßten

1) Die Marktsituation in dem hier interessierenden Zeitraum wird bei den späteren Ausführungen über die offene Überwälzung der VA noch genauer analysiert. Obenstehende allgemeine Ausführungen stellen gewissermaßen nur den Extrakt der späteren Untersuchungen dar.

schon durchgreifende Änderungen der Marktlage eintreten, sollen die Chancen der Betriebswirtschaften, die auf ihnen lastende Vermögensabgabe rückwälzen zu können, positiv beeinflusst werden. Der allgemeinen Erkenntnis nach wird nur eine Verschiebung des Verhältnisses von Angebots- und Nachfrageelastizität zugunsten der Nachfrageelastizität die Rückwälzungsmöglichkeit vergrößern.

Eine Rückwälzung der VA, das sei zusammenfassend festgestellt, wird auf Grund der derzeitigen Marktverhältnisse regelmäßig nicht stattfinden können. Sie läßt sich nur in verhältnismäßig wenigen Fällen denken, vor allem da, wo das Angebot im Verhältnis zur Nachfrage groß und relativ starr und die Nachfrage sehr elastisch ist. Auch etwa vorhandene Nachfragemonopole oder Nachfrager mit monopolähnlicher Stellung können einen Druck auf ihre Einkaufspreise aus Anlaß der gestiegenen Steuerlast ausüben.

Die aus einer Betrachtung der Marktsituation der vergangenen Jahre erkannte Rückwälzungssituation stimmt mit den aus der Praxis gewonnenen Erkenntnissen überein, soweit man aus den spärlichen Ergebnissen von Einzelbefragungen auf die Allgemeinheit schließen darf. Der Verfasser hat vergeblich versucht, Anhaltspunkte für eine Rückwälzung der VA auf die Lieferanten herauszufinden. An zahlreiche Unternehmer aus verschiedenen Branchen gestellte diesbezügliche Fragen wurden durchwegs negativ beantwortet. Es scheint, daß Preisnachlässe aus Anlaß der Erhebung der VA nicht gewährt wurden, daß also diesbezügliche individuelle Vereinbarungen zwischen Käufer und Verkäufer nicht zustande kamen.

Spanger ¹⁾ kommt für die Soforthilfeabgabe trotz zeitweilig anders gearteter Marktverhältnisse zu demselben Ergebnis, wobei ihm nicht unbedingt zuzustimmen ist. Gerade in der Zeit von Ende 1948 bis Mitte 1950, nach Absättigung des unmittelbar nach der Währungsreform bestehenden "Warenhungers", hätte das am Markt teilweise bestehende Übergewicht der Käufer eine Rückwälzung der Vermögensabgabe begünstigen können. Trotzdem erscheint es nicht allzu wahrscheinlich, daß wesentliche Rückwälzungserscheinungen aufgetreten sind und festgestellt werden könnten. Zur Illustration der Rückwälzung sei ein von Spanger übernommenes Beispiel aus dem Lebensmittelhandel angeführt, das die sehr selten nachweisbare Rückwälzung der Soforthilfeabgabe ersichtlich macht.

1) Spanger, H., a. a. O., Seite 61 ff.

Beispiel aus dem Lebensmittelgroßhandel

1. Vor der Rückwälzung der SHA auf den Einkaufspreis von Spirituosen

Einkaufspreis für 1 Liter Korn	DM 4,60
13 % Zuschlag (Handelsspanne)	<u>DM 0,60</u>
Verkaufspreis:	DM 5,20
	=====

2. Rückwälzung der SHA auf den Einkaufspreis derselben Warensorte

Einkaufspreis für 1 Liter Korn	DM 4,45
ca. 17 % Zuschlag (Handelsspanne)	<u>DM 0,75</u>
Verkaufspreis:	DM 5,20
	=====

Auf Grund einer individuellen Vereinbarung hatte der Käufer in diesem Falle eine Herabsetzung des Einkaufspreises im Hinblick auf die Erhöhung seiner Steuerlast durch die SHA erreicht. Der Gewinn pro Liter ist nach der Rückwälzung um DM 0,15 größer oder mit anderen Worten, die Soforthilfeabgabe ist mit DM 0,15 je Liter Korn auf den Verkäufer zurückgewälzt worden. Die Preisermäßigung bildet für den Lieferanten eine Ausnahme, die er nur "guten" Kunden gegenüber und unter dem Druck der Konkurrenz machte.

Ein ähnliches Beispiel ließe sich im Lebensmittelgroßhandel für den gegenwärtigen Zeitpunkt auch für die Rückwälzung der VA denken. Neben noch einigen Handelsbranchen steht gerade der Lebensmittelgroßhandel in einem harten Konkurrenzkampf ¹⁾, dessen Nutznießer Lebensmitteleinzelhändler und Konsumente sind. Im Zeichen des Käufermarktes auf diesem Wirtschaftsteilgebiet sollten Rückwälzungen der VA durchaus möglich sein, wenngleich deren Nachweis nicht ohne repräsentative Befragungen gelingen wird.

Trotz einzelner möglicher Ausnahmen ist im Endergebnis festzustellen, daß die Rückwälzung der VA in dem bisher laufenden Erhebungszeitraum nicht anzunehmen ist. In unserer freien Marktwirtschaft läßt sich eine Abkehr von die-

1) Man denke dabei nur an die großen Genossenschaften und Lebensmittelgemeinschaften, die sich auf diesem Gebiet gebildet haben und für harte Preiskämpfe sorgen.

ser Feststellung nur bei einer wesentlichen Änderung der Elastizitätsrelation zwischen Angebot und Nachfrage auf dem Markte denken.

2. Die Rückwälzung auf den Lohn

Eine weitere Möglichkeit zur ganzen oder teilweisen Entlastung von der VA bietet die Rückwälzung auf den Arbeitslohn. Sie ist abhängig von der jeweiligen Lage auf dem Arbeitsmarkt und setzt zu ihrer Verwirklichung ein relativ unelastisches Angebot an Arbeitskräften gegenüber einer elastischeren Nachfrage voraus. Die Rückwälzung auf den Arbeitslohn findet ihren Ausdruck offen in der ausdrücklichen Herabsetzung des Nominallohns und in dem Zurückbleiben hinter dem verbindlichen Tariflohn oder verdeckt in der gesteigerten Arbeits- und Qualitätsleistung des Arbeitnehmers bei gleichbleibendem oder nicht entsprechend erhöhtem Nominallohn. Der Arbeitnehmer wird durch den Rückwälzungsvorgang insoweit durch die VA belastet, als er einen bestimmten Teil seines Leistungslohnes aus Anlaß der neuerhobenen VA nicht erhält. Von einer Rückwälzung der VA auf den Arbeitslohn darf nur gesprochen werden, wenn die Erhebung der VA unmittelbarer Anlaß der Rückwälzungsbestrebungen ist.

Für die Rückwälzung der VA auf den Arbeitslohn gelten die bereits früher gemachten allgemeinen Ausführungen. In kostenrechnerischer Sicht stellt die Rückwälzung auf den Lohn nichts anderes dar, als eine durch Lohnsenkungen ermöglichte verdeckte Fortwälzung in den Verkaufspreis.

Die Lage auf dem Arbeitsmarkt ist, wie schon eingangs erwähnt, maßgebend dafür, ob eine Rückwälzung der Vermögensabgabe auf den Arbeitslohn gelingt. Es bedarf daher zunächst einmal einer Untersuchung der theoretischen Rückwälzungschance, indem der uns interessierende Zeitraum einer Analyse unterzogen wird. Nur wenn wir theoretisch erkennen, daß die VA infolge der Verhältnisse auf dem Arbeitsmarkt auf den Arbeitslohn zurückgewälzt werden kann, nur dann hat es einen Sinn, durch Beobachtung der betrieblichen Entlohnungspraxis die Rückwälzung auch in der wirtschaftlichen Gegenwart beweisen zu wollen.

In der neueren Zeit, besonders in den letzten Jahren, hat sich mehr und mehr im Wirtschaftsleben die Erkenntnis durchgesetzt, daß es neben einer gerechter Entlohnung auch einer guten Gestaltung der Beziehungen zwischen Arbeitnehmer einerseits und Betrieb und Unternehmer andererseits bedarf, um die Arbeitsfreude zu fördern. In der Zeit der Mechanisierung und Automatisierung bedeutet es mehr denn je eine Notwendigkeit, das meist dürftige Erleben am Arbeitsplatz durch ein gutes Betriebsklima zu ergänzen. Der "soziale Frieden" ist eine aus der Zeit geborene Forderung, die verwirklicht werden muß. Die Leistung des Arbeitnehmers hängt von seinem Leistungswillen und seiner Leistungsfähigkeit ab. Gerechte Entlohnung und eine gesunde Betriebsatmosphäre tragen dazu bei, die Arbeitsfreudigkeit, Arbeitsfähigkeit und letztlich die Arbeitsleistung zu steigern.

Daß dies von den Unternehmern erkannt wurde, zeigen nicht zuletzt die Jahr für Jahr ansteigenden freiwilligen sozialen Leistungen der Betriebe. Eine ähnliche Entwicklung wie bei diesen indirekten Lohnzahlungen ist auch bei den Löhnen und Gehältern schon seit der Währungsreform zu verzeichnen. Im Zuge mehrerer Lohnwellen sind die Löhne in die Höhe geklettert und damit den ebenfalls gestiegenen Lebenshaltungskosten und der zunehmenden Produktivität der Arbeit gefolgt. Seit geraumer Zeit gab es nur mehr Lohnerhöhungen, von Lohnsenkungen hingegen ist nichts bekannt geworden.

In dem Maße, in dem die deutsche Wirtschaft der Vollbeschäftigung zustrebte, wurde die Zahl der verfügbaren Arbeitskräfte geringer. Heute ist es bereits so weit, daß nicht nur ein ausgesprochener Mangel an Facharbeitern besteht, sondern daß auch die Hilfs- und angelernten Kräfte knapp werden. Die Betriebe andererseits haben infolge der in den letzten Jahren vorgenommenen und noch lange nicht am Abschluß stehenden Investitionen einen gesteigerten und relativ fixen Bedarf an Arbeitskräften. Im Zeichen der Hochkonjunktur wird der Arbeiter "Mangelware". Das bedeutet mit anderen Worten, daß das Angebot an Arbeitskräften relativ elastisch, die Nachfrage nach Arbeitskräften jedoch relativ unelastisch geworden ist. Nach den Erkenntnissen der allgemeinen Überwälzungslehre besitzt die unelastischere Nachfrage gegenüber dem elastischeren Angebot keine Chance, eine Steuer abzuwälzen.

Bei der Betrachtung des Arbeitsmarktes, wie er sich seit 1949 entwickelte, können wir feststellen, daß eine Rückwälzung der VA auf die Arbeitslöhne ¹⁾ allgemein Erkenntnis nach nicht möglich gewesen ist. Ein Einblick in die Praxis der betrieblichen Entlohnung vermag diese Feststellung nur zu unterstreichen.

Die wirtschaftliche und politische Stellung des Arbeitnehmers ist stark geworden. Die gewerkschaftliche Organisation sorgt für ein geschlossenes Auftreten gegenüber den Unternehmungen und kann den Lohnforderungen ihrer Mitglieder den nötigen Nachdruck verleihen. Mit Hilfe von Streiks wurde mehrmals eine Erhöhung der Tariflöhne erzwungen und die Stärke der organisierten Arbeitnehmer hat auch für ihre Einhaltung gesorgt. Nach Äußerungen der Gewerkschaften kommt es in aller Regel nicht zu Tarifverstößen, insbesondere nicht in Großbetrieben. Die Geschlossenheit der Arbeitnehmer und der durchwegs gut informierte Betriebsrat sorgen für eine tarifgemäße Entlohnung, die umso mehr eingehalten ¹⁾ wird, als gerade die Großbetriebe im Blickfeld der Öffentlichkeit liegen. In der Tat lassen sich in der Tariflohnentwicklung nicht die geringsten Anzeichen dafür erkennen, daß etwa die Erhebung der VA sich

1) Im gleichen Sinne auch Spanger, H. a.a.O., Seite 64 ff.

lohnmindernd ausgewirkt hätte oder überhaupt die gestiegene betriebliche Steuerlast einen Einfluß auf die Lohnhöhe hätte ausüben können.

Bei den kleineren Betrieben hingegen liegen die Verhältnisse bezüglich der Rückwälzung der VA etwas günstiger. Sie sind oft nicht tarifgebunden oder lassen sich Tarifverstöße zuschulden kommen. Aus eigener Erfahrung im steuerberaternden Beruf kann der Verfasser sagen, daß die in Betrieben des Handwerks oder Einzelhandels gezahlten Löhne tatsächlich nicht selten unter dem Tariflohn für die entsprechende Berufsgruppe und Ortsklasse lagen und noch liegen. Auf diesbezügliche Fragen war zwar zu hören, daß u. a. die hohe Steuerlast die Zahlung höherer Löhne nicht gestatte, doch eine einwandfreie Relation zwischen VA-Zahlung und niederem Lohn konnte in keinem Falle gefunden werden. Es läßt sich nicht abstreiten, daß in Betrieben der genannten Art die VA mit zu dem Entschluß des Unternehmers, einen unter dem Tariflohn liegenden Lohn zu zahlen, beigetragen hat, von einer Rückwälzung der VA auf den Arbeitslohn zu sprechen, wäre aber sogar hier eine gewagte Folgerung. Die Tatsache, daß die tatsächliche Entlohnung unter der tarifgemäßen liegt, kann ebensowenig die Überwälzung der VA beweisen, wie die einer beliebigen anderen Steuer, es sei denn, mit der Einführung der VA oder im unmittelbaren Anschluß daran sei eine Lohnsenkung vorgenommen oder eine fällige Lohnerhöhung nicht vollzogen worden. Auch dann wird die Aussage des Unternehmers, warum die Lohnsenkung eigentlich vorgenommen oder die Lohnerhöhung unterlassen worden ist, den Ausschlag zu geben haben.

Es läßt sich abschließend mit Sicherheit sagen, daß eine Erleichterung der Fortwälzung der VA infolge Lohnsenkungen aus Anlaß der Erhebung der VA nicht stattgefunden hat und auch in der Gegenwart nicht stattfindet. Nur wenn infolge eines Umschwungs in der Konjunktur die Nachfrage nach Arbeitsplätzen unelastischer würde, könnte eine Abwälzung auf den Produktionsfaktor Mensch möglich werden. Als Ausnahme muß es angesehen werden, wenn vielleicht in Kleinbetrieben gelegentlich die Rückwälzung auf den Lohn gelingt. Den konkreten Zusammenhang zwischen VA-Zahlung und niederem Lohn nachzuweisen, dürfte indes nicht leicht fallen.

Zur Stützung der Ausführungen über die Lage am Arbeitsmarkt mögen die nachfolgenden Darstellungen dienen, die der "Deutschen Zeitung und Wirtschaftszeitung" entnommen sind.

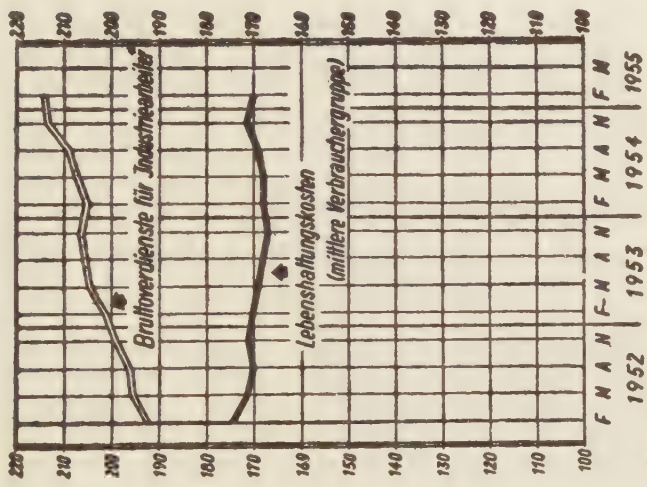
BRUTTOINVESTITIONEN im Bundesgebiet



¹⁾ vorläufig

Deutsche Zeitung und Wirtschafts Zeitung

Lohn- und Preisentwicklung im Bundesgebiet 1938-1955



¹⁾ ohne Bergbau

Deutsche Zeitung und Wirtschafts Zeitung

In Erhard's Marktwirtschaft sind die Löhne doppelt so hoch wie zur Zeit von Görings Vierjahresplan, die Lebenshaltung ist aber nur 70 v. H. teurer. Die Staatsbediensteten haben an diesem Fortschritt teilgenommen. Schlechter steht es bei Unternehmern, Selbständigen und leitenden Angestellten.

Eine Übersicht über die von der westdeutschen Wirtschaft in den Jahren 1950 bis 1955 vorgenommenen Bruttoinvestitionen zeigt deutlich die Aufwärtsentwicklung. Mit der Zunahme der Produktionskapazität stieg gleichzeitig auch der Bedarf an Arbeitskräften (Abb. 1).

Abb. 2 macht die Entwicklung der Bruttoverdienste für Industriearbeiter im Zeitraum von 1952 bis Februar 1955 ersichtlich. Die Löhne sind in diesem Zeitraum beständig gestiegen, während die Lebenshaltungskosten sich im großen Ganzen auf der gleichen Höhe gehalten haben. Damit hat die Erhöhung des Nominallohns auch eine Erhöhung des Reallohns der Industriearbeiter mit sich gebracht. Die Lohnaufwärtsentwicklung hielt auch im weiteren Verlauf des Jahres 1955 und 1956 an. Die aufgezeigte Tendenz gilt nicht nur für die Industriearbeiter, sondern in gleicher Weise für alle anderen Arbeitnehmer einschließlich der Angestellten.

Abb. 3 zeigt ebenso wie Abb. 4 den ständigen Anstieg der Beschäftigungslage ab 1949. Waren es 1949 etwa 13,5 Mill. Arbeitnehmer, die in der westdeutschen Wirtschaft in Beschäftigung standen, so stieg ihre Zahl im Jahr 1955 auf etwa 17,3 Millionen. Der Anstieg ging stetig und ohne Rückschläge vonstatten und hielt auch im Jahr 1956 an.

Abb. 3 zeigt weiterhin die Entwicklung der Arbeitslosenziffer von 1949 bis September 1954 auf. Nur von 1949 auf 1950 war eine Erhöhung zu verzeichnen, während die Zahl der Arbeitslosen seitdem beständig abgenommen und im Jahre 1956 (aus dem Balkendiagramm nicht mehr ersichtlich) ihr bisheriges Minimum erreicht hat.

Beschäftigte Arbeitnehmer und Arbeitslose im Bundesgebiet 1949-1954

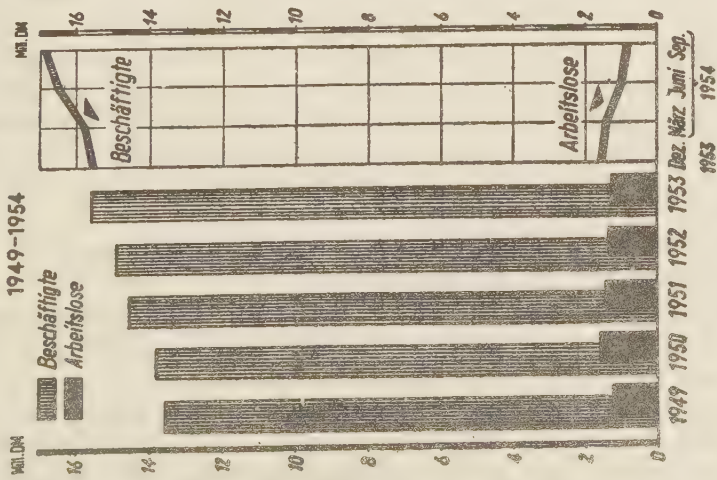


Abb. 3 (DZ v. 16.2.1956)

Beschäftigte Arbeitnehmer im Bundesgebiet 1950-1955

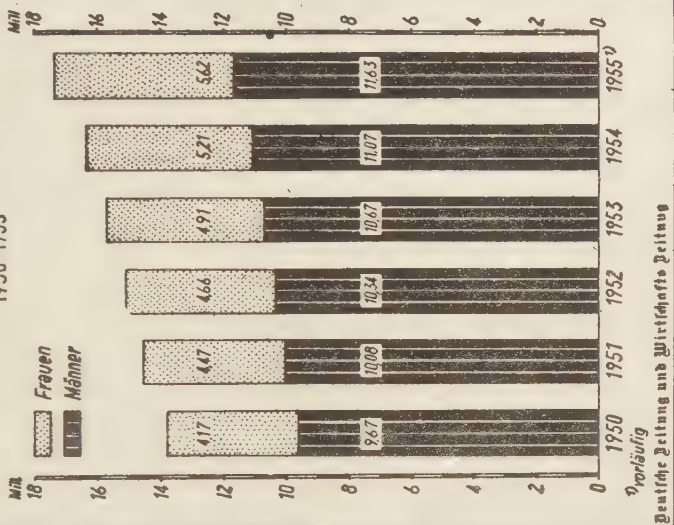


Abb. 4 (DZ v. 31.12.1955)

3. Die Ausgleichung durch Kosteneinsparung

Betriebe, die nicht die zur offenen Überwälzung notwendige starke Marktposition besitzen und die die VA auch nicht auf den Lohn oder die Einkaufspreise rückwälzen können, werden naturgemäß versuchen, die durch die Erhebung der VA sie treffenden Nachteile dadurch auszugleichen, daß sie die Leistungserstellung besonders rationell und kostensparend organisieren. Durch Rationalisierungen in allen betrieblichen Lebensbereichen kann die Summe der betrieblichen Selbstkosten pro Leistungseinheit herabgesetzt und der Kostenfaktor "Vermögensabgabe" in den Verkaufspreis einkalkuliert werden, ohne daß dieser entsprechend erhöht oder der Gewinnaufschlag entsprechend vermindert werden müßte. Diesen Vorgang könnte man etwa als Ausgleichung der VA durch Kosteneinsparung bezeichnen.

Er deckt sich zum Teil mit dem finanzwissenschaftlichen Begriff der Steuereinholung. Darunter versteht man in der Finanzwissenschaft gemeinhin die Kompensation der Steuerbelastung durch Gewinne aus technischen und organisatorischen Verbesserungen oder aus erhöhter persönlicher Anstrengung ¹⁾. Eine Steuereinholung in diesem Sinne erfolgt, kurz ausgedrückt, durch Kostensenkung und durch Erhöhung der persönlichen Leistung. Erfolgt die Einholung durch Kostensenkung, so ist in unserer Betrachtungsweise ein Fall der verdeckten Überwälzung gegeben. Die Senkung der Stückkosten, gleich ob sie nun aus einer Senkung der Löhne (Rückwälzung auf den Lohn), Senkung der Einkaufspreise und damit der Materialkosten (Rückwälzung auf den Einkaufspreis) oder Einsparung von Einzel- und Gemeinkosten (Ausgleichung) resultiert, ermöglicht in jedem Fall die Einkalkulierung der VA in den Verkaufspreis. Es ist daher nicht einzusehen, warum in der gewählten betriebswirtschaftlich-kostenrechnerischen Betrachtungsweise der Fall der Ausgleichung durch Kosteneinsparung nicht in den Begriff der Steuerüberwälzung miteinzubeziehen sein sollte ²⁾.

1) Der Begriff der Steuereinholung ist hier nach Terhalle gefaßt.

Terhalle, F., a. a. O., Seite 177.

2) In der Finanzwissenschaft wird der Begriff der Steuereinholung, der auch die Einholung durch Kostensenkung umfaßt, scharf von dem Begriff der Überwälzung geschieden. Bei der Überwälzung kommt es nach der finanzwissenschaftlichen Auffassung stets zu einer vorwärts oder rückwärts gerichteten Verschiebung der Inzidenz, während bei der Steuereinholung die Inzidenz weder auf die Anbieter, noch auf die Nachfrager von Waren und Dienstleistungen verschoben wird, sondern auf dem Zensiten liegen bleibt. Überwälzung und Einholung der Steuer schließen sich daher aus.

(Vgl. dazu die Ausführungen Seligmans, E. R. A., a. a. O., Seite 6 ff.)

Forts. d. Fußnote siehe Seite 63.

Soweit die Einholung jedoch durch Steigerung der persönlichen Leistung und durch eine infolge der VA-Erhebung hervorgerufene Produktivitätssteigerung erreicht wird, muß auch in der Betriebswirtschaftslehre von einer sich von den Formen der Steuerüberwälzung unterscheidenden Einholung der VA gesprochen werden. Diese Einholung der VA zählt jedoch nicht zum Gegenstand unserer Untersuchungen.

Zu einer Steuerausgleichung durch Kosteneinsparung reizen insbesondere die fixen Steuern an. Hohe gewinnabhängige Steuern dagegen führen, wie die Erfahrung der letzten Jahre lehrt, zu unwirtschaftlichen Ausgaben und damit zu einer unrationellen Betriebsführung.

Die Erhebung der VA hat zweifellos in manchen Betriebswirtschaften zu dem Versuch geführt, ihre Auswirkungen durch kostensenkende und kosteneinsparende Maßnahmen auszugleichen. Der Anreiz zu Kosteneinsparungen aus Anlaß der Erhebung der VA ist umso geringer, je leichter die Abgabe mit Hilfe von Preiserhöhungen auf den Verbraucher überwältzt werden kann und umso größer, je schwerer eine preismäßige Überwälzung der Abgabe fällt. Versuche zur Ausgleichung der VA werden daher vor allem in kleineren und mittleren Betrieben des Warenhandels unternommen, die vielfach mit fast immer gleichbleibenden Aufschlagssätzen arbeiten und eine zusätzliche Erhöhung ihrer Selbstkosten nicht ohne weiteres abwälzen können. Das gleiche gilt für Betriebe, die in ihrer Kostengestaltung an der Grenze liegen und aus Wettbewerbsgründen neu auftretende Belastungen selbst tragen müssen. Auch in manchen Bereichen des Handwerks, wo die Konkurrenz der Industrie mit ihrer mechanisierten und automatisierten Fertigung sich besonders preisdrückend auswirkt, muß die Erhöhung der Steuerlast Bestrebungen wachrufen, die Herstellungskosten um jeden Preis zu senken. In der Tat konnte bei einer Überprüfung einer Reihe von Betrieben des Handwerks und Warenhandels und auf Grund von Befragungen festgestellt werden, daß infolge der zu zahlenden VA im Verein mit den anderen hohen Steuerlasten versucht wurde, wenigstens einen Teil der unerwünschten Zwangslast durch Einsparen nicht unbedingt erforderlicher Geschäftsausgaben, durch Vervollkommnung des technischen Betriebsapparates und durch zweckmäßige Gestaltung der kaufmännischen Organisation wieder auszugleichen.

Fortsetzung d. Fußnote 2), Seite 62:

Im Gegensatz dazu kann in der betriebswirtschaftlich-kostenrechnerischen Betrachtungsweise die Kostensenkung, die durch Einsparung von Einzel- und Gemeinkosten herbeigeführt wird (Steuerausgleichung), nicht anders gesehen werden wie die durch Lohn- und Einkaufspreisherabsetzungen erreichte Kostensenkung. Vom Standpunkt der Kalkulation aus betrachtet sind diese Fälle gleichartige und gleichwertige Formen der verdeckten Überwälzung.

Zu Kosteneinsparungen werden besonders auch die Betriebe angespornt, die kapitalintensiv und daher mit hohem Betrag abgabepflichtig sind und langfristige Kapitalgüter produzieren, welche die VA oft nicht ganz tragen können.¹⁾

Der Erfolg der Steuerausgleichung durch Einsparen von Kosten liegt weitgehend in der Hand des Unternehmers, während bei der offenen Überwälzung der VA der Erfolg durch den Markt erst abgewartet werden muß. Steuerpolitisch wäre die Ausgleichung der VA durch rationelle Gestaltung des Betriebsablaufs zweifellos erwünschter als eine offene Überwälzung. Die zweckgebundenen Mittel aus dem Lastenausgleich müßten dann ja nicht, was auch nicht sein sollte, zum Teil von den entschädigungsberechtigten und vermögenslosen Konsumenten aufgewandt werden.

Es zeigt sich in der Praxis, daß preismäßige Überwälzung und Ausgleichung der VA gelegentlich Hand in Hand gehen. Kann die Belastung durch die VA nicht ganz durch Erhöhungen des Verkaufspreises aufgefangen werden, so tritt ergänzend der Versuch hinzu, Kosten einzusparen und rationell zu arbeiten. Je nach den betriebsindividuell verschiedenen Möglichkeiten zur Überwälzung der VA wird dabei die offene Überwälzung oder die Ausgleichung der Abgabe überwiegen. Nicht ganz leicht fällt es, die Ausgleichung der VA mit einer erfolgten Rationalisierung in einen kausalen Zusammenhang zu bringen. Kosteneinsparungen und rationelle Betriebsgestaltungen können ja auch aus anderen Erwägungen und anderen Notwendigkeiten heraus durchgeführt werden. Man muß sich daher, will man die Ausgleichung der VA durch betriebsfördernde Maßnahmen nachweisen, auf die Aussagen des Unternehmers über die Beweggründe verlassen. Dabei läßt sich feststellen, daß Rationalisierungen in Unternehmungen zwar nicht ausschließlich wegen der durch die VA erhöhten Steuerlast vorgenommen wurden, daß die erhobene Abgabe wohl aber dazu beigetragen hat.

1) Vgl. Spanger, H., a. a. O., Seite 76.

4. Die Fortwälzung in die Qualität

Kann die Steuerentlastung eines Unternehmens nicht offen durch Preiserhöhungen erreicht werden und wird die Überwälzung auch nicht durch eine Senkung der Kosten pro Leistungseinheit erleichtert, so wird gelegentlich eine Abwälzung in die Qualität der betrieblichen Erzeugnisse versucht. Eine Fortwälzung in die Qualität liegt vor, wenn bei der Herstellung der Betriebsprodukte Materialien, Hilfs- und Betriebsstoffe minderer Qualität herangezogen werden oder die Präzision und Intensität der Bearbeitung sinkt, so daß im Endeffekt infolge der geringeren Materialkosten oder niedrigeren Fertigungslöhne die Selbstkosten sinken. Die abzuwälzende Steuer, in unserem Falle die VA, kann daher als Kostenfaktor kalkuliert werden, ohne daß dadurch der Preis entsprechend erhöht werden müßte oder der betriebliche Gewinn sich im Umfange der neu hinzugekommenen VA-Last minderte. Die Fortwälzung in die Qualität stellt infolgedessen eine weitere Form der verdeckten Überwälzung dar.

Ob diese Möglichkeit der steuerlichen Entlastung wahrgenommen werden kann, hängt letzten Endes wiederum von der Elastizität von Angebot und Nachfrage auf dem Markte ab. Es läßt sich durchaus denken, daß die Fortwälzung von Steuern in die Qualität nur eine Art Ergänzung der betrieblichen Überwälzung darstellt, vor allem, wenn eine offene Überwälzung im Falle einer nicht ausreichend starken Marktposition nur teilweise möglich ist, die volle Steuerentlastung der Betriebswirtschaft daher auf andere Weise erreicht werden soll.

Die Betriebe können besonders dann eine Fortwälzung von Steuern durch Qualitätsverminderung vornehmen, wenn eine Warenknappheit vorliegt und die Käufer keine bestimmten Anforderungen an die Qualität des Kaufgegenstandes stellen. Nicht möglich ist eine derartige verdeckte Überwälzung jedoch, wenn die Abnehmer eine feste Vorstellung von der Güte der betrieblichen Erzeugnisse haben und nur deshalb kaufen, weil ihnen das Verhältnis von Qualität zu Preis angemessen erscheint.

Bedenklich ist eine Steuerentlastung durch Qualitätsverminderung in jedem Falle. "Da der Ruf und das Ansehen des Unternehmers nicht unwesentlich mit der Qualität des Gutes zusammenhängen", schreibt Brück ¹⁾, "wird eine Fortwälzung der Steuer durch Qualitätsverminderung erst dann vorgenommen, wenn alle sonstigen Überwälzungsmöglichkeiten keine Steuerentlastung und Übertragung mehr erbringen."

Brück gibt zu bedenken, bei der Fortwälzung einer Steuer durch Qualitätsverminderung müsse berücksichtigt werden, daß sie nicht wie andere Steuerüberwälzun-

1) Brück, J., a. a. O., Seite 50.

gen durch den Unternehmer augenblicklich geändert werden könne. "Eine Fortwälzung zu Lasten der Qualität kann nur geändert werden, wenn das in Betracht kommende Wirtschaftsgut vom Markte zurückgezogen und eine weitere Produktion sofort eingestellt wird." ¹⁾ Einer sofortigen Einstellung steht indes entgegen, daß der Materialeinkauf, die Lagerhaltung und vielleicht auch die Betriebsgestaltung es nicht zulassen, die weitere Produktion sofort einzustellen.

Man wird Brück in diesen Überlegungen unbedingt recht geben müssen. Auch der gewissenhafte und marktbeobachtende Unternehmer wird diese Erwägungen anstellen und nach Möglichkeit die Fortwälzung durch Qualitätsverschlechterung nur dann vornehmen, wenn er dabei keine nachteiligen Folgen zu befürchten braucht.

Die Frage, ob die Erhebung der VA zu einer verdeckten Überwälzung durch Herabsetzung der Qualität geführt hat, ist relativ leicht zu beantworten, nicht aber ohne weiteres der Beweis für diese Antwort zu erbringen. Zahlreiche darüber befragte Unternehmer äußerten sich ausnahmslos dahingehend, daß aus Anlaß der VA-Zahlungen keine Verschlechterungen der Qualität in ihren Unternehmungen vorgenommen worden seien. Ein Unternehmer aus der Lebensmittelerzeugung traf dabei wohl den Nagel auf den Kopf, als er zum Ausdruck brachte, daß ihn eine Verschlechterung in der Qualität seiner Teigwarenerzeugnisse im Jahr 1952 und auch schon vorher teuer zu stehen gekommen wäre, weil nach Sättigung des nach der Geldreform zweifellos vorhanden gewesenen "Warenhungers" die Ansprüche an die Qualität in allen Volksschichten sehr gestiegen seien und nur ein qualitativ einwandfreies Erzeugnis Aussichten auf einen ausreichenden Absatz geboten habe.

Es mag sein, daß im Anfangsstadium der Erhebung der Soforthilfeabgabe infolge des immer noch vorhandenen Nachholbedarfs, der oft recht wahllos befriedigt wurde, oder im Zuge des Korea-booms Qualitätsverschlechterungen aus Anlaß der Zahlungen auf die damalige SHA möglich waren und vielleicht auch vorgenommen wurden. Die allmählich dann anlaufende freie Wettbewerbswirtschaft und das marktgerechte Verhalten der Käufer haben aber in dem für die Abwälzung der VA interessierenden Zeitraum eine verdeckte Überwälzung der VA durch Verschlechterungen der Qualität in aller Regel nicht zugelassen. Selbst heute, im Zeichen einer Hochkonjunktur, könnten es sich wohl die wenigsten Unternehmen leisten, zum Zwecke der Steuerentlastung Qualitätsverschlechterungen vorzunehmen, ohne daß sie die nachteiligen Folgen zu spüren bekämen.

Berücksichtigt man dazu die Tatsache, daß die Vermögensabgabe, wie sich zeigen wird, zumeist offen in den Preis fortgewälzt werden kann, eine Fortwälzung in die Qualität daher regelmäßig gar nicht erforderlich ist, so erscheint die ab-

1) Brück, J.: a.a.O., Seite 50 ff.

schließende Feststellung angebracht, daß eine Minderung in der Qualität der Verkaufsgüter zur Entlastung der Betriebswirtschaften von der Vermögensabgabe, von einzelnen möglichen Ausnahmen abgesehen, nicht vorgenommen wurde.

Der Beweis dafür ist in der allgemeinen wirtschaftlichen Entwicklung und der leicht nachzuweisenden Steigerung der Käuferwünsche gerade hinsichtlich der Qualität zu finden und erfährt seine praktische Bestätigung durch die gleichlautenden Aussagen zahlreicher Unternehmer.

5. Die Fortwälzung in die Konditionen

Ähnlich wie in die Qualität betrieblicher Erzeugnisse könnte die VA, wenigstens zu einem kleinen Teil, in die Konditionen der Betriebswirtschaften fortgewälzt werden. Die Untersuchung der Verkaufs- und Lieferungsbedingungen verschiedener Unternehmungen im Zeitraum von 1949 bis 1957 hat indes keine Anhaltspunkte für eine Überwälzung der VA gebracht. Im Zeichen des Käufermarktes im Jahr 1949 waren die Konditionen günstig gestellt und haben sich trotz der Korea-Krise in der Regel nicht sonderlich verschlechtert. Gerade der kritische Zeitpunkt des Inkrafttretens des LAG macht sich in den einzelbetrieblichen Konditionen nicht bemerkbar.

Wenn sich in der Gegenwart die Konditionen in manchen Wirtschaftszweigen, die besonders von der Konjunktur begünstigt sind und in Vollbeschäftigung stehen, zu Ungunsten der Käufer verschieben, so darf das nur als Zeichen einer starken Verkäuferposition und einer sich andeutungsweise bemerkbar machenden Mangel-lage gewertet, nicht aber daraus die überspitzte Folgerung, es solle ein Teil der hohen betrieblichen Steuerlast abgewälzt werden, gezogen werden. Es ist daher festzustellen, daß eine Fortwälzung der VA, wenn auch nur zu einem kleinen Teil, in die Lieferungs- und Verkaufsbedingungen der Betriebswirtschaften nicht stattgefunden hat und nicht stattfindet.

VI. Die offene Überwälzung der Vermögensabgabe

Der Grundsatz, die betriebliche Substanz müsse in dem sich ständig wiederholenden Betriebsablaufsprozeß unbedingt erhalten werden, erfordert gebietend die Abwälzung der VA-Kosten seitens der Betriebswirtschaften. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese Abbürdung von außen nicht sichtbar durch Herabsetzung der betrieblichen Selbstkosten oder durch Verschlechterungen der Qualität und der Konditionen bei gleichen Verkaufspreisen geschieht oder offen durch eine angemessene Erhöhung der Verkaufspreise vorgenommen wird. Es wurde schon verschiedentlich zum Ausdruck gebracht, daß in der hier als Leitlinie gewählten spezifisch betriebswirtschaftlich-kostenrechnerischen Betrachtungsweise alle diese aufgezählten Überwälzungsmöglichkeiten nichts weiter als eine Fortwälzung in den Verkaufspreis darstellen. Der Verkaufspreis muß daher, gleich ob die Überwälzung offen oder verdeckt geschieht, sämtliche Kosten, zu denen auch die VA zählt, decken und es darf anläßlich der Erhebung der VA auch keine Schmälerung des betrieblichen Gewinns stattfinden, um auf eine geglückte Überwälzung der VA schließen zu dürfen.

Die Möglichkeiten zur verdeckten Überwälzung wurden bereits im vorangehenden behandelt. Nun soll auf die offene Abwälzung der VA durch Erhöhung der Verkaufspreise betrieblicher Erzeugnisse eingegangen werden. Für die später angeführten Beispiele aus betrieblichen Kalkulationen gilt aber die Einschränkung, daß sie sowohl in den Bereich der offenen, als auch der verdeckten preismäßigen Überwälzung der VA entfallen können. Kostenrechnerisch, d. h. rein innerbetrieblich betrachtet, gibt es eben keine verdeckte und keine offene Überwälzung, sondern einfach eine Fortwälzung in den Verkaufspreis, die dann gegeben ist, wenn die VA im Preis kalkuliert und der geplante Umsatz erreicht wird.

Betrachten wir zunächst einmal die Möglichkeit, die VA im Preis zu überwälzen, von der höheren volkswirtschaftlichen Warte her, ehe auf die einzelbetriebliche Handhabung eingegangen werden soll.

Die VA stellt eine Steuer dar, die unabhängig von jedweden Produktions- und Tauschvorgängen den Besitzer einer bestimmten Gütermasse belastet und infolge ihrer Abstellung auf den Güterbestand eines ganz bestimmten Zeitpunktes stets einen festen Betrag ausmacht. Derartige sich auf eine bestimmte Summe belaufende Steuerzahlungen führen zu einer Erhöhung der fixen Kosten der Unternehmung, sofern das Steuerobjekt in den Produktionsprozeß irgendwie miteinbezogen wird, also betriebsnotwendig ist. Werden infolge einer Besteuerung die

fixen Kosten eines Betriebs erhöht, so wirkt sich das immer in einer Verteuerung der einzelnen Produktionseinheit aus ¹⁾. In welchem Maße nun eine Durchschnittskostenerhöhung eintritt, hängt, wenn man von der Steuerhöhe selbst absieht, von der Zahl der Produktionseinheiten ab. Wieviel jedoch im konkreten Fall der Kostenzuwachs für das einzelne Stück auch ausmachen mag, niemals kommt es bei einer Fixkostensteuer zu einer Verlagerung der Grenzkostenkurve, da die fixen Kosten ja nicht in die Grenzkosten miteingehen ²⁾.

"Weil nun aber der Verlauf der Grenzkostenkurve bei einer bestimmten Grenzumsatzkurve, die ja als eine Funktion der Nachfrage ein Datum ist, den Umfang der Produktion festlegt, so bedeutet die Feststellung, daß die Grenzkosten von dieser Steuerart unbeeinflusst bleiben, nichts anderes, als daß durch ihre Einführung grundsätzlich kein unmittelbarer Anlaß zu einer Angebotseinschränkung gegeben wird. Es werden sich deshalb bei gleichbleibendem Produktionsumfang die Durchschnittskosten der Produktion erhöhen und unter sonst gleichbleibenden Bedingungen der bisherige Reingewinn in den betreffenden Betrieben sich um den Betrag der zu entrichtenden Steuern verringern." ³⁾ Je nach der morphologischen Gestaltung des Marktes sind die Auswirkungen dieser Tatsache auf die Produktion der von einer solchen Steuer betroffenen Betriebswirtschaften verschieden. Wie sich zeigen wird, ergibt sich in der vor allem interessierenden Marktform des freien Wettbewerbs trotz des Fixkostencharakters der VA die Möglichkeit, sie auf den Abnehmer abzuwälzen.

Man kann erfahrungsgemäß annehmen, daß alle miteinander auf dem Markte konkurrierenden Unternehmungen eines bestimmten Wirtschaftszweiges in ungefähr gleichem Maße von der Abgabepflicht der VA, also von zusätzlichen Steuerkosten, ohne Rücksicht auf ihren betriebsindividuellen Geschäftsgang be-

1) Vgl. die Ausführungen von Vogel, K., "Der Einfluß der Marktform auf die Steuerüberwälzung", Freiburg i. B. 1950, Seite 96.

2) "Die Grenzkosten stellen, wie wir wissen, als Kostenzuwachs pro Ausbringungseinheit das Steigerungsmaß der Gesamtkosten in Abhängigkeit von der Ausbringung dar. Da die Gesamtkosten sich nur in ihrem variablen Teil ändern können, sind die Grenzkosten zugleich das Steigerungsmaß der variablen Kosten. Das Steigerungsmaß der konstanten Kosten ist definitionsgemäß Null." v. Stackelberg, H., "Grundlagen der theoretischen Volkswirtschaftslehre," Bern-Tübingen 1951, Seite 54.

3) Vogel, K., a. a. O., Seite 96.

troffen werden, d.h. es werden auch diejenigen Betriebe eine Erhöhung ihrer Kosten erfahren, die Grenzbetriebe sind oder mit ihrer Kostengestaltung sich nahe an der Grenze befinden. Bei diesen Betrieben wird sich die zusätzliche Steuerlast nicht mehr allein in einer Schmälerung des erzielbaren Gewinns auswirken, sondern größere oder kleinere Verluste verursachen, die über kurz oder lang die Einstellung der Produktion erzwingen, falls die Grenzbetriebe zum Ausgleich der Steuerkosten nicht auf andere Weise Kosten einsparen können oder der Marktpreis infolge Verlagerung der Nachfrage eine Steigerung erfährt. Zwar muß eine Erhöhung der fixen betrieblichen Kostenlast beim Grenzbetrieb nicht sofort zu einer Betriebsstillegung führen, auf die Dauer gesehen ist jedoch ein Arbeiten mit Verlusten unmöglich, da eine derartige "Geschäftsgebarung einem Ausverkauf des Betriebs unter langsamer Aufzehrung der Betriebssubstanz gleichkommen würde" 1).

Es kommt also, der theoretischen Erkenntnis nach, tatsächlich zum Ausscheiden von Betrieben aus der Produktion, so daß das Gesamtangebot auf dem Markte in demselben Ausmaß eine Verminderung erfahren wird. Dieser Angebotsrückgang hat nach den Gesetzen der Marktpreisbildung zur Folge, daß der Marktpreis je nach der Gestaltung der Nachfrage eine größere oder geringere Erhöhung erfährt. Das wiederum aber bedeutet, daß im selben Umfang alle noch auf dem Markte verbleibenden Anbieter die zusätzliche Steuerlast ganz oder auch nur zu einem Teil auf die Nachfrager überwälzen können, ohne daß sie selbst eine Reduzierung ihres Angebots vorzunehmen brauchen.

Die oben gemachten Ausführungen, denen zufolge die Abwälzung von Fixkostensteuern erst nach einiger Zeit durch Ausfall des Angebots der Grenzbetriebe möglich wird, gelten nur unter der Voraussetzung, daß vollständige Konkurrenz vorhanden ist und preiswirksame sonstige Änderungen, insbesondere Nachfrageverschiebungen, nicht stattfinden, d.h. daß die Elastizität der Nachfrage ansonsten gleichbleibt. Diese Voraussetzung ist aber ziemlich wirklichkeitsfremd und deshalb in der Regel als nicht gegeben zu erachten. Es sollte mit der obenstehenden Betrachtung auch nur gezeigt werden, daß, auf längere Zeit gesehen, die Tendenz zur Abwälzung der VA in jedem Falle wachgerufen wird. Wahrscheinlicher ist es jedenfalls, daß die Überwälzungsmöglichkeit durch Verschiebungen des Verhältnisses von Angebot und Nachfrage schon beeinflusst wird, ehe die Angebotseinschränkung infolge Ausfalls der Grenzbetriebe zur Auswirkung gelangen kann.

1) Vogel, K., *z.z.O.*, Seite 97, Anmerk

Entscheidend für die Möglichkeit, die VA abzuwälzen, ist die jeweilige Marktsituation, in der sich die konjunkturelle Lage der Wirtschaft widerspiegelt. Je nachdem, ob der Verkäufer oder der Käufer ein Übergewicht am Markte besitzt, wird die Überwälzungschance der Betriebswirtschaften höher oder geringer einzuschätzen sein. Das Marktverhalten des Käufers entscheidet über die Höhe des Verkaufspreises und damit auch über die Frage der offenen Überwälzung der VA. Die Inzidenz der VA ist weitestgehend abhängig von dem Grade der Nachfrageelastizität, mit der der Unternehmer als Verkäufer zu rechnen hat. Bei der Klärung des Problems, ob die offene Überwälzung der VA in unserem System des freien Wettbewerbs möglich ist, können wir uns die Erkenntnisse Merings zunutze machen, der bei der Analyse der hauptsächlich am Markte vorhandenen Elastizitätsrelationen zu den folgenden Feststellungen gekommen ist¹⁾.

1. Bei völliger Elastizität des Angebots und nicht völliger Elastizität der Nachfrage trägt der Konsument die Steuer.
2. Bei völliger Unelastizität des Angebots und nicht völliger Unelastizität der Nachfrage bleibt die Steuer an dem Produzenten haften.
3. Auch bei nicht völliger Elastizität des Angebots und völliger Elastizität der Nachfrage trägt der Produzent die Steuer.
4. Bei nicht völliger Unelastizität des Angebots und völliger Unelastizität der Nachfrage wird die Steuer auf den Konsumenten überwälzt.
5. Erfolgt die Produktion mit steigenden Kosten, so findet die Überwälzung bei Elastizität des Angebots und der Nachfrage im Verhältnis von Angebots- und Nachfrageelastizität statt.²⁾

1) v. Mering, O., a. a. O., Seite 53 ff.

2) Das Erfordernis steigender Kosten im Fall 5) ist allerdings nicht notwendig. Nach Holper, E.: "Die Elastizitätsrelation sagt uns also, ob Angebot oder Nachfrage mehr von der Steuer tragen wird" (Seite 63) und "Das Problem der Kostenverteilung spielt ... für die Steuerüberwälzung nur eine unbedeutende Rolle" (Seite 64), ist bei relativ elastischem Angebot und relativ elastischer Nachfrage für die Entscheidung der Frage, ein wie hoher Anteil der Steuer überwälzt werden kann, lediglich die Relation von Angebots- und Nachfrageelastizität maßgebend.

Vgl. Holper, E.: "Die Gesetzmäßigkeiten der Steuerüberwälzung bei der Marktform der freien Konkurrenz", Bonn 1948.

Aus diesem Grunde wird der von Mering angeführte weitere Fall: Produktion mit sinkenden Kosten bei Elastizität des Angebots und der Nachfrage, nicht mehr aufgeführt, da er in der vorstehenden allgemeineren Erkenntnis bereits enthalten ist.

Man findet in der wirtschaftlichen Gegenwart natürlich selten Marktsituationen, die ohne weiteres klar analysiert werden könnten, um daraufhin nach den erkannten Gesetzmäßigkeiten eine Beurteilung der Überwälzungschancen vornehmen zu können. Vielmehr ist es so, daß die Marktlage je nach Wirtschaftszweig und Branche sehr unterschiedlich ist und konjunkturellen, strukturellen, saisonalen und zufälligen Schwankungen unterworfen erscheint. Die gegenwärtig am häufigsten anzutreffende Marktform dürfte sein: relativ elastisches Angebot und etwas weniger elastische Nachfrage. Diese Marktsituation gilt in der Gegenwart besonders für die Investitionsgüterindustrie, in der die Nachfrageelastizität infolge der nach wie vor kräftigen Investitionstätigkeit der Unternehmungen durchwegs bedeutend kleiner als die Angebotselastizität ist. Nach den aufgestellten Gesetzmäßigkeiten muß in diesem Falle eine Überwälzung der VA ohne weiteres stattfinden können.

Untersuchen wir einmal die Marktverhältnisse seit Erhebung der SHA als Vorläuferin der VA (1949) bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt (1957) auf die Möglichkeit hin, die neu erhobene Lastenausgleichsabgabe in den Verkaufspreis fortzuwälzen. Zu Beginn des Jahres 1949 bestand ein leichtes Übergewicht der Käufer auf fast jedem Markte. Der unmittelbar nach der Währungsreform zweifellos bestehende "Warenhunger" war in der Hauptsache abgesättigt und die Käufer handelten nunmehr bei der Auswahl der Kaufobjekte zielbewußter und rationeller. Die Erzeugerpreise industrieller Produkte begannen, ebenso wie die Grundstoffpreise und die Preise der Konsumgüter, nach einem Höhepunkt im Dezember 1948 etwas abzubröckeln. Die Preisabwärtsbewegung setzte sich, mit Ausnahme der Entwicklung der Grundstoffpreise, bis in die Mitte des Jahres 1950 hinein fort. In dieser Periode eines typischen Käufermarktes wird es den Betriebswirtschaften nicht ganz leicht gefallen sein, die neu erhobene SHA in den Verkaufspreis fortzuwälzen. Bei der Beurteilung der Überwälzbarkeit der SHA darf jedoch nicht übersehen werden, daß die Preisrückgänge im Anschluß an eine Zeit erheblicher Preissteigerungen erfolgten, die vielfach die Erzielung hoher Gewinne ermöglicht hatten. Es läßt sich daher vermuten, daß zumindest in Teilbezirken der Wirtschaft die Abwälzung der SHA doch möglich war.

Während die Grundstoffpreise schon im zweiten Quartal 1949 leicht zu steigen begonnen hatten, machten sich Mitte des Jahres 1950 auch bei den anderen Gütern Preisaufriebstendenzen bemerkbar. Allenthalben kletterten die Preise in die Höhe und das, obwohl die industrielle Produktion sich ständig ausweitete und die Nachfragerwünsche besser wie vorher befriedigen konnte. Bereits 1950 wurde der Stand der industriellen Produktion des Jahres 1936 wesentlich überschritten und die Expansion der westdeutschen Wirtschaft ging unaufhaltsam weiter. Die Preisentwicklung erreichte bei industriellen Produkten und Konsumgütern dann Ende 1951 und bei Grundstoffen im August 1952 ihren vorläufigen Höhe-

punkt und hielt dann in der Aufwärtsentwicklung an. Die Ausdehnung der Produktionskapazität indessen ging davon unbeeinflusst ständig weiter vorstatten, da die Investitionstätigkeit weiterhin anhielt. In diesem Zeitraum eines sich von Käufer- zum Verkäufermarkt wandelnden Marktes muß es ohne weiteres möglich gewesen sein, die von den Unternehmungen vielleicht nicht überall als Kosten erkannte, wohl aber als betriebliche Zwangslast unerwünschte SHA in die Preise fortzuwälzen. Zur Illustration mögen die beiden graphischen Darstellungen dienen, die die Preisentwicklung (Abb. 5) und die Entwicklung der industriellen Produktion (Abb. 6) in dem von einer starken Preiskonjunktur gezeichneten Zeitraum aufzeigen.

Die starken Preissteigerungen in den Jahren 1950 und 1951 waren durch den Korea-boom verursacht worden und ermöglichten in manchen Wirtschaftszweigen, begünstigt durch spekulative Käufe nebst deren Folgen, die Erzielung von Übergewinnen. Das Jahr 1952 brachte dann einen Stillstand in der Aufwärtsentwicklung der Preise und schließlich bei allen Gütern eine leichte Preisabbröckelung, die bis zu Beginn des Jahres 1954 und bei Investitionsgütern sogar bis Mitte 1954 anhielt. Der Index der industriellen Produktion jedoch stieg unaufhaltsam weiter an, desgleichen hielt die Investitionstätigkeit ihren hohen Stand (vgl. Abb. 1 und 7). Aus der Preiskonjunktur wurde allmählich eine für die Wirtschaft kaum weniger günstige Mengenkonzunktur.

Obwohl die allgemein nachgebenden Preise in diesem Zeitraum leicht zu dem Schluß verleiten könnten, daß den Betriebswirtschaften nun Abwälzungsbestrebungen schwerer gefallen wären, so ist diese Folgerung doch nicht richtig. Es ist zu berücksichtigen, daß die Preise 1951 überhöht waren und der Preisabschwung in den Jahren 1952, 1953 und 1954 nicht allzu kräftig war. Außerdem hat die rege Investitionstätigkeit in der Wirtschaft zu Rationalisierungen und Modernisierungen und damit letztlich zu einer wesentlichen Verbilligung der Produktion geführt. Daß die Preisabwärtsbewegung Störungen der westdeutschen Wirtschaft nicht hervorgerufen hat, zeigen ja die ständige Ausweitung des Produktionsvolumens und das stetig wachsende Sozialprodukt. Die gesamtwirtschaftliche Aufwärtsentwicklung hielt ohne jeden Zweifel auch in diesem Zeitraum an. Wenn auch die Stellung des Käufers am Markt etwas stärker geworden war, so scheint es doch, daß die Betriebswirtschaften regelmäßig ihre Preisabsichten verwirklichen konnten, zudem die steigenden Umsatzzahlen Kostendegressionen und die Rationalisierungsmaßnahmen Kostensenkungen ermöglichten. Die Überwälzung der Lastenausgleichs-Vermögensabgabe ist auch in dieser Zeit nachgebender Preise möglich gewesen und die Betriebe haben die VA auch wirklich überwältigt, wie die nachfolgenden Kalkulationsbeispiele zeigen werden.

Die Preisentwicklung im Bundesgebiet

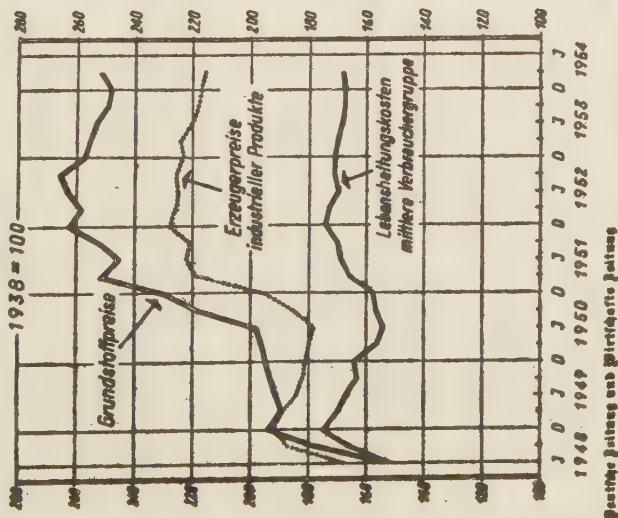
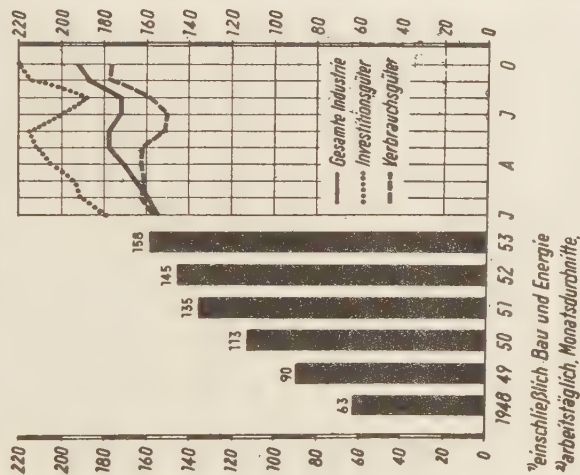


Abb. 5 (DZ v. 30. 6. 1954)

Index der industriellen Produktion¹⁾ im Bundesgebiet

1936 = 100²⁾



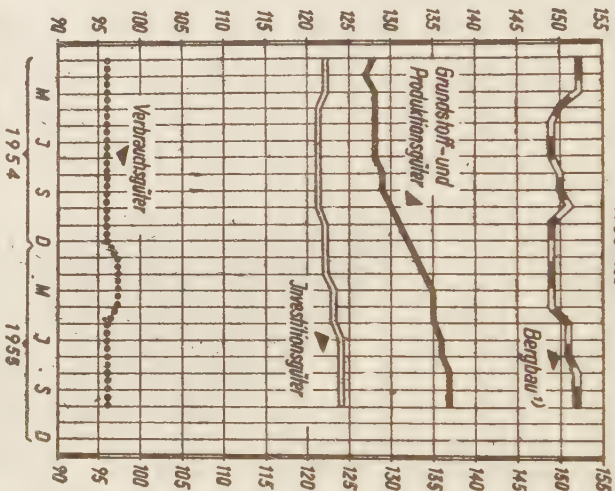
Deutsche Zeitung und Wirtschafts Zeitung

Abb. 6 (DZ v. 31. 12. 1954)

Entwicklung der Erzeugerpreise industrieller Produkte

im Bundesgebiet

1950=100



Geistige Güter und Wirtschaftliche Güter

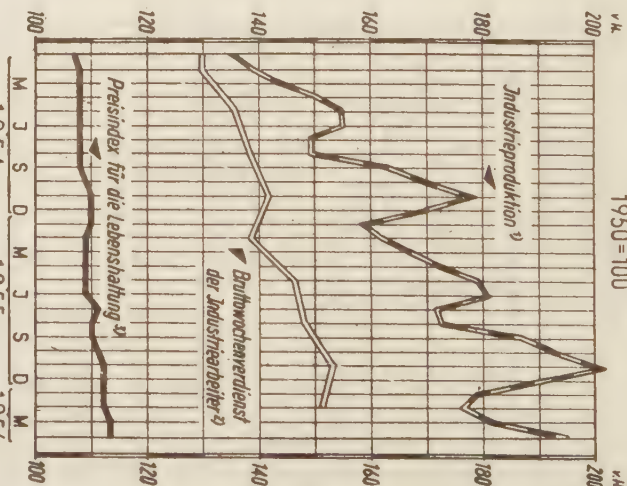
Wirtschaftliche Güter

Abb. 7 (DZ. V. 31.12.1955)

Entwicklung der Löhne, Preise u. Produktion

im Bundesgebiet

1950=100



ohne Bau ²⁾ ohne Bergbau ³⁾ mittlere Verbrauchergüter

Geistige Güter und Wirtschaftliche Güter

Abb. 8 (DZ. V. 30.6.1956)

Das Jahr 1954 brachte dann wieder ein allmähliches Ansteigen der Preise, das bei Grundstoffen und Produktionsgütern schneller, bei Investitionsgütern hingegen etwas langsamer, aber doch erkennbar vorstatten ging. Lediglich die Verbrauchsgüter hielten in etwa das bisherige Preisniveau, da hier die Rationalisierungsmaßnahmen der Betriebe sich am deutlichsten im Preis niederschlugen. Die gute Konjunktur verstärkte sich. Die Beschäftigungsziffer stieg immer mehr an, während im gleichen Ausmaß die Zahl der Arbeitslosen, abgesehen von saisonalen Schwankungen, zurückging. Gegenwärtig befindet sich die westdeutsche Wirtschaft an der Grenze der praktischen Vollbeschäftigung. Die Hochkonjunktur veranlaßte den Zentralbankrat der Band deutscher Länder zu einschneidenden Maßnahmen restriktiver Natur, wie einer Erhöhung der Mindestreserven und einer dreimaligen Heraufsetzung des Diskontsatzes am 3. August 1955, 7. März 1956 und 18. Mai 1956. Wenn inzwischen der erhöhte Diskontsatz auch wieder zweimal gesenkt wurde (6. September 1956 und 10. Januar 1957), so zeigen die ergriffenen kreditpolitischen Maßnahmen doch, daß es sehr notwendig war, den wirtschaftlichen Aufschwung zu zügeln und in einigermaßen kontrollierbare Bahnen zu leiten.

Wie sich Produktion, Löhne und Preise 1954, 1955 und im 1. Halbjahr 1956 entwickelten, zeigen Abb. 7, Abb. 8 und Abb. 9.

Der Gesamteindruck dieser wirtschaftlichen Entwicklung seit Beginn des Jahres 1954 ist der, daß das Übergewicht der Produzenten am Markte ständig gewachsen ist und immer noch wächst. Aus dem Käufermarkt scheint endgültig ein Verkäufermarkt geworden zu sein, wenn man von einigen im Schatten der Konjunktur liegenden oder hinter der Konjunktur herhinkenden Wirtschaftszweigen und Branchen absieht. Wenn gegenwärtig sogar von einer gewissen "Konjunkturüberhitzung", vor allem im Baugewerbe und in der Investitionsgüterindustrie, gesprochen wird, so trägt das nicht unwesentlich zur Charakterisierung der Marktsituation und der Preisbildungsmöglichkeiten bei. Die gute Konjunktur auf fast allen Sektoren der westdeutschen Wirtschaft bietet die sicherste Gewähr dafür, daß die Fortwälzung der VA in den Verkaufspreis regelmäßig möglich wird. Wenn schon in einer florierenden Wirtschaft die Überwälzung von Kostenbestandteilen nicht möglich wäre, wie könnte eine derartige Überwälzung, die doch eine betriebswirtschaftliche Notwendigkeit darstellt, dann überhaupt vorstatten gehen?

Bei dem Versuch, die Marktverhältnisse in dem maßgeblichen Zeitraum von 1949 bis 1957 kurz darzustellen, kommen wir zu dem Ergebnis, daß die Überwälzung der Lastenausgleichsabgabe faktisch zu jedem Zeitpunkt möglich war. Nicht allein deshalb, weil die Preise in ihrer Gesamttendenz angestiegen sind,

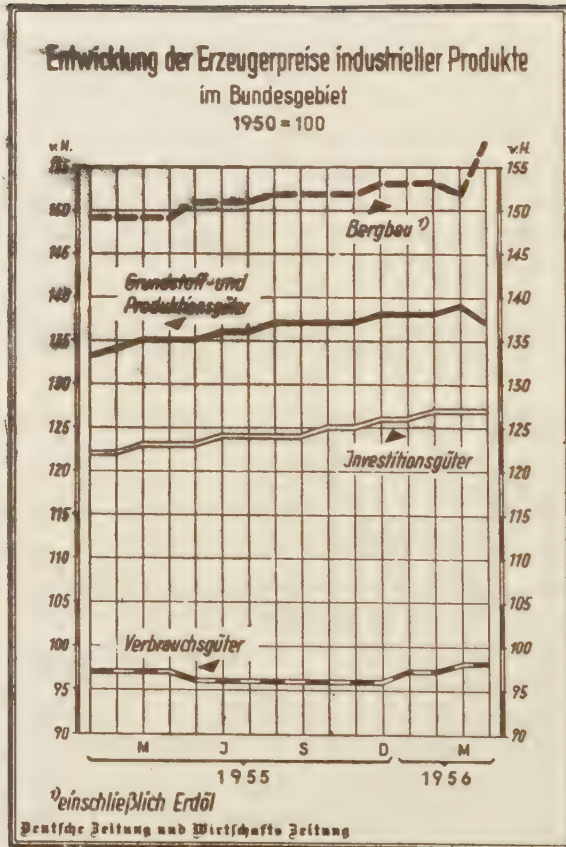


Abb. 9 (DZ v. 30.6.1956)

darf auf die preiswirksame Überwälzung der VA geschlossen werden; denn neben der Erhebung der Vermögensabgabe hat es noch viele andere preissteigernde Faktoren gegeben, deren Auswirkung sich zahlenmäßig nicht abgrenzen läßt. Vor allem aber die Erkenntnis des Verhältnisses von Angebot und Nachfrage ermöglicht die Aussage, daß die Lastenausgleichsabgabe auf Grund der marktmäßigen Gegebenheiten abgewälzt werden konnte, ohne daß zunächst in die einzelbetriebliche Preisstellungspraxis eingedrungen werden mußte. Wenn aber die Betriebswirtschaften sich von einer Steuer infolge günstiger Marktverhältnisse entlasten können, so nehmen sie diese Chance auch wahr, wie die Erfahrung lehrt. Die gleiche Auffassung vertritt Spanger ¹⁾, der in ähnlichem Zusammenhang schreibt, daß Änderungen der Konjunktur hier und da die Ergebnisse gegenteilig beeinflussen, daß aber die allgemeine Tendenz bestehen bleibe: "sofern es nur die konjunkturelle Lage gestattet, wird die Lastenausgleichsabgabe fortgewälzt".

Aus den gemachten Ausführungen zur Entwicklung der allgemeinen Wirtschaftslage in der Bundesrepublik läßt sich der Schluß ableiten, daß seit dem ersten Zeitpunkt der Erhebung einer Lastenausgleichsabgabe, also seit 1. April 1949, eine Überwälzung der den Betrieben aufgebürdeten Abgabenlast möglich war. Haben die Betriebswirtschaften die SHA und die VA auch in ihren Preiskalkulationen angesetzt und ist ihnen die Fortwälzung in praxi gelungen? Der Verfasser hat versucht, in die Kostenrechnungen zahlreicher Betriebe Einblick zu erlangen, und teilweise ist es auch gelungen. Mit ganz wenigen Ausnahmen wurde dabei festgestellt, daß die VA tatsächlich in den Preis miteinkalkuliert wird, und zwar zum Teil ganz offensichtlich, zum Teil aber auch als Bestandteil größerer Kostenpositionen. Es gibt keine Vorschrift im LAG, die die Miteinbeziehung der VA in den Preis verbieten würde. Aber selbst wenn es eine derartige Vorschrift gäbe, könnte der Gesetzgeber die Fortwälzung der VA in den Preis nicht verhindern, zumal sich in den Betriebswirtschaften die Erkenntnis der Kosteneigenschaft der VA durchgesetzt hat.

Ein drastisch wirkendes Beispiel für das Unvermögen des Steuergesetzgebers, eine Überwälzung zu verhindern, stellt die Fortwälzung der SHA dar. Nach § 27 SHG durfte die SHA bei Preiskalkulationen nicht als Kostenelement berücksichtigt werden. Wie sich bei einer Untersuchung der Kalkulationsunterlagen mehrerer Unternehmungen jedoch gezeigt hat, wurde dieses Verbot durchwegs nicht befolgt; denn "die Machtvollkommenheit der Finanzverwaltung genügt nicht, um die Befolgung von Überwälzungsverboten oder Überwälzungsbefehlen zu erzwingen" ²⁾.

1) Spanger, H., a.a.O., Seite 33.

2) Mann, F.K., a.a.O., Seite 345.

"Alle Unternehmungen, in die Einblick genommen werden konnte, haben in der Tat die Soforthilfeabgabe in die Preiskalkulation einbezogen, um sie im Verkaufspreis auf dem Markt ersetzt zu bekommen". stellt Spanger ¹⁾ fest. Das Verbot der Überwälzung war dabei kein Hindernis. "Die Soforthilfeabgabe wird von den Betrieben grundsätzlich weder im Betriebsabrechnungsbogen noch in der Kalkulation offen ausgewiesen, sondern wird versteckt angesetzt, da ihre kostenmäßige Behandlung nicht erlaubt ist."

Mit der Verrechnung der VA bzw. der SHA im Preis ist aber, wie schon betont, noch nicht gesagt, daß eine völlige Entlastung der Betriebswirtschaft tatsächlich erfolgt. Kann die Betriebswirtschaft infolge des um die VA-Kosten gestiegenen Preises oder auch aus anderen Gründen den Umsatz, der bei der Verrechnung der VA auf die einzelnen betrieblichen Produkte als Verteilungsmaßstab zugrundegelegt wurde, nicht erreichen, ist eine volle Kostendeckung nicht gewährleistet. Da pro Leistungseinheit ein bestimmter Anteil der Fixkosten, als da sind Abschreibungen, Kapitalzins, Bewachungs- und Unterhaltungskosten, feste Steuern wie Grundsteuer und Vermögensabgabe und dgl., verrechnet wird, werden diese Fixkosten eben dann nicht im Erlös vergütet, wenn der für die Verteilung der fixen Kosten maßgebende Absatz nicht realisiert werden kann. Man kann dann nicht sagen, daß ein bestimmter Kostenfaktor gar nicht, andere dagegen völlig überwält worden sind, sondern richtiger ist es, zu sagen, daß die fixen Kostenbestandteile alle nur zu einem gewissen Teil überwält worden sind. Kann eine Betriebswirtschaft also den Planabsatz nicht verwirklichen, so wird die Vermögensabgabe eben nicht ganz überwält, wenngleich sie im Preis voll verrechnet wurde.

Der Unterschied zwischen der nur preismäßigen Fortwälzung und der zu einer völligen Steuerentlastung führenden Überwälzung darf in der Betriebswirtschaftslehre nicht übersehen werden. Die Verrechnung im Verkaufspreis stellt nur einen Teil des gesamten Abwälzungs Vorgangs dar. Soll die Überwälzung tatsächlich zu einer völligen Entlastung führen, so muß immer eine Realisierung des geplanten Absatzes hinzukommen. Betrachtet man das Überwälzungsproblem daher von dieser umfassenderen Seite her, so wird erstens, daß es mit der Einschleppung in die betriebliche Kalkulation allein nicht abgetan ist. Ergänzend hinzuzutreten hat immer eine Betrachtung der betrieblichen Absatzentwicklung.

Bei den nachfolgend angeführten beiden Beispielen zur Kalkulation der Soforthilfeabgabe, die von Spanger übernommen sind, konnte leider nicht festgestellt werden, ob eine völlige Entlastung der Betriebswirtschaften von der Soforthilfeabgabe erreicht wurde, da infolge der rein finanzwissenschaftlichen Betrachtung

1) Spanger, H., a. a. O., Seite 41 ff.

weise des Verfassers das betriebswirtschaftlich relevante Moment der betrieblichen Absatzentwicklung nicht berücksichtigt wurde. Trotz des Mangels der Untersuchung darf jedoch auf eine volle Überwälzung der SHA geschlossen werden, wenn man als ergänzendes Beweisstück den allgemeinen wirtschaftlichen Aufschwung in die Überlegung einbezieht, der in den meisten Wirtschaftszweigen zu einer guten Beschäftigung und im gleichen Ausmaß zu einer weitgehenden Realisierung einzelbetrieblicher Absatzpläne geführt hat. Aus der allgemeinwirtschaftlichen Betrachtung kann dann die gute Überwälzungschance der Betriebswirtschaften deduziert werden.

Die Tatsache, daß die SHA durchwegs im Verkaufspreis kalkuliert wurde, führt zu der Vermutung, daß auch die VA von den Betrieben in die Preiskalkulation einbezogen wird, zumal eine ähnliche Vorschrift wie die des § 27 SHG nicht im LAG enthalten ist. Die Praxis bestätigt die Richtigkeit dieser naheliegenden Vermutung. Die VA wird, allerdings meist mit anderen Kostenarten verquickt, offen kalkuliert, da zu ihrer Verschleierung - abgesehen von den Lieferungen an die öffentlichen Auftraggeber - kein Grund vorhanden ist.

Daß die Lastenausgleichsabgabe kalkuliert und unter welchen Kostenpositionen sie kalkuliert wird, veranschaulichen die folgenden Kalkulationsbeispiele, die verschiedenen Wirtschaftszweigen entnommen sind. Zunächst folgen zwei Beispiele für die Überwälzung der SHA, dann weitere acht Beispiele für die Überwälzung der VA. ,

Beispiel I

Kalkulation einer GmbH der eisenerzeugenden
und eisenverarbeitenden Industrie 1)

a) Materialaufwendungen

1. selbst hergestellte Teile (u. a. Grauguß und Stahlblech)	DM 160.--
2. zugekaufte Teile (Schrauben, Griffe usw.)	" 22.--
3. 15 % Materialgemeinkosten (Transport, Löhne usw.)	" 27.30

b) Bearbeitung

1. Fertigungslöhne (Gießerei, Stanzwerk, Emaillewerk usw.)	" 46.--
2. Gemeinkostenzuschläge der Fertigungs- stellen, 240 % von b, 1	" 110.40
3. Ausschußziffer, 4 1/2 % von a und b, 1 u. 2	" 16.50

c) <u>Verwaltungskosten</u> , 12 % von a und b (darin u. a. die Soforthilfeabgabe mit 1,5 %)	" 45.90
---	---------

d) <u>Herstellungskosten</u>	DM 428.10
------------------------------	-----------

e) <u>Vertriebskosten</u> , 9 % von d	" 38.50
---------------------------------------	---------

f) <u>Umsatzsteuer</u> , 4,16 % von d und e	" 19.40
---	---------

DM 486.--

=====

Hierbei handelt es sich um ein Unternehmen mit vorwiegend Spezialfabrikation. Der kalkulatorische Gewinn ist aus besonderen Gründen nicht gesondert aufgeführt, sondern in den einzelnen Posten mit enthalten. Wie in der Kalkulation angegeben, ist die Soforthilfeabgabe mit 1,5 % in den Verwaltungskosten enthalten, und zwar innerhalb des Postens Steuern. In den Gemeinkostenzuschlag der Fertigungsstellen (b, 2) ist einbezogen die Umlage der allgemeinen Kostenstellen und der Hilfsstellen.

1) Entnommen Spanger, H., a. a. O., Seite 44/45.

Beispiel II

Einzelkalkulation einer Personalgesellschaft der eisenverarbeitenden Industrie ¹⁾

1. Material	DM 105.--
a) 3 % Materialgemeinkosten	" 3.15
2. Gesamte Materialkosten	DM 108.15
3. Fertigungslöhne, 45 Std.	DM 63.--
Stundenlohn DM 1.40	
a) 220 % Werkstättenzuschlag	" 138.60
(darin 25 % Wagnisse)	
4. Lohnkosten	" 201.60
a) 20 % Zuschlag für eigene Sozial-	
lasten (von DM 63.--)	" 6.30
5. Herstellungskosten	DM 316.05
a) 3 1/2 % Vertriebszuschlag	" 11.06
6. Selbstkosten	DM 327.11
a) 20 % Gewinnzuschlag	" 65.42
7. 10 % Provision	" 32.71
8. 3,09 % Umsatzsteuer von 1 - 7	" 13.14
9. Verkaufspreis	DM 438.38
	=====

Fast sämtliche anfallenden Gemeinkosten sind im "Werkstättenzuschlag" (Ziffer 3a) enthalten, so z. B. Licht, Wasser, Amortisation und Abschreibung der Anlagen, Gehälter aller Büros, Wagnisse, kalkulatorischer Unternehmerlohn, "unproduktive Arbeitskosten" der Reparaturschlosser, Werkzeugschlosser, Magazinarbeiter. Der Posten "Wagnisse" enthält die Soforthilfeabgabe. Er umfaßt außerdem den Forderungsausfall, Diebstahl, Ausschußware. Der Betrag ist relativ hoch, so daß es möglich erscheint, daß sich darin auch noch ein anderer Steuerteil befindet. Allerdings ist das Werk stark mit der SHA belastet.

1) Entnommen Spanger, H., a. a. O., Seite 49/50.

Beispiel III

Einzelkalkulation aus der Bekleidungsindustrie

1. 2, 90 m Oberstoff a DM 16.--	DM 46.40
2. Futterstoffe, Knopfgarnitur, Zutaten	" 22.20
3. 4 % Schnitt- und Dekaturverlust auf 1	" 1.86
4. 2 % Schnittverlust auf 2	" 0.44
5. 2 % Bezugskosten auf 1 und 2	" 1.37
6. Dekatieren	" 0.16
7. Summe 1 - 6	DM 72.43
8. Fertigungslöhne (Einrichten, Sakkoband, Hosenband)	" 14.40
9. Gemeinkosten der Fertigung und Verwaltung, 165 % von 8 (darin enthalten 4, 6 % VA-Kosten)	" 23.76
10. Summe 1 - 9	DM 110.59
11. Vertriebskosten (einschl. Umsatzsteuer, Provision, Skonto), 9 % von 10	" 9.95
12. Verkaufselbstkosten	DM 120.54
13. Gewinnzuschlag, 10 % von 12	" 12.05
14. Verkaufspreis	DM 132.59
	=====

Das Beispiel erweist sich insofern als recht interessant, als aus dem Betriebsabrechnungsbogen hervorgeht, daß die Vermögensabgabe gesondert neben den anderen Steuern unter der Gruppe der Fertigungsgemeinkosten aufgeführt wird. Es läßt sich aus der Höhe der im Abrechnungszeitpunkt geleisteten (oder verrechneten) Vermögensabgaben ersehen und der Bezugsbasis daher ohne weiteres ein Zuschlagssatz von 4, 6 % auf die Fertigungslöhne berechnen. Hinsichtlich der Entwicklung der betrieblichen Absatzlage war zu erfahren, daß der tatsächliche Umsatz des für das Beispiel maßgebenden Jahres 1954 um rund 10 % über dem Planabsatz gelegen und eine weitere Aufwärtsentwicklung eingetreten ist. Wir können daraus den Schluß ziehen, daß die im Preis verrechnete VA auch tatsächlich von der Betriebswirtschaft abgewälzt worden ist, nachdem der kalkulierte Preis, von einigen wenigen Ausnahmen abgesehen, auch durchwegs Erlöst

werden konnte. Dieses Unternehmen der Bekleidungsindustrie war in bezug auf die VA effektiv nur mehr Vorleister, nicht aber mehr Abgabenträger.

Beispiel IV

Einzelkalkulation aus der Fahrzeugindustrie

I. Material

1. verarbeitete Werkstoffe	DM	28.--	
2. eingekaufte Zubehörteile	"	19.--	
	DM	47.--	
+ 6 % Materialgemeinkosten	"	2.82	
Gesamte Materialkosten			DM 49.82

II. Fertigung

1. Dreherlöhne	DM	9.10	
+ 160 % Gem. K.	"	14.56	DM 23.66
2. Härterlöhne	DM	1.20	
+ 220 % Gem. K.	"	2.64	" 3.84
3. Schmiedelöhne	DM	4.--	
+ 175 % Gem. K.	"	7.--	" 11.--
4. Emaillieren	DM	5.20	
+ 210 % Gem. K.	"	10.92	" 16.12
5. Automaten	DM	0.40	
+ 280 % Gem. K.	"	1.12	" 1.52
6. Montage	DM	6.42	
+ 80 % Gem. K.	"	5.13	" 11.55

Gesamte Kosten der Fertigung	"	67.69
------------------------------	---	-------

III. Herstellkosten	DM	117.51
---------------------	----	--------

IV. Verwaltungsgemeinkosten , 6,5 % auf HK	"	7.63
--	---	------

V. Vertriebsgemeinkosten , 15 % auf HK	"	17.62
--	---	-------

VI. Vertriebssonderkosten

1. Frachtlohn	DM	1.60	
2. Verpackung	"	2.--	" 3.60

VII. Verkaufsselbstkosten	DM	146.36
---------------------------	----	--------

VIII. Gewinnzuschlag, 9 % von VII	"	13.18
-----------------------------------	---	-------

IX. Summe I - VIII	DM	159.54
--------------------	----	--------

X. Umsatzsteuer (4 % i. H.), 4,17 % von IX	"	6.65
--	---	------

Kalkulierter Verkaufspreis:	DM	166.19
-----------------------------	----	--------

=====

In dem Unternehmen, das ein gut ausgebautes Rechnungswesen besitzt, wurde die VA im Betriebsabrechnungsbogen nicht gesondert, sondern in der Rubrik "Steuern" zusammen mit anderen Steuern aufgeführt. Die VA wurde auf zwei allgemeine Hilfskostenstellen, vier Fertigungshilfskostenstellen, sechs Fertigungshauptkostenstellen, die Materialkostenstelle, die Verwaltungs- und die Vertriebskostenstelle zusammen mit den anderen Steuerkosten (außer Umsatzsteuer) nach einem zahlenmäßig nicht bekannten Schlüssel umgelegt, so daß sie in den Gemeinkosten verschiedener Kalkulationspositionen mit unterschiedlichen Prozentsätzen enthalten ist. Die Höhe des im oben kalkulierten Produkt zur Verrechnung gebrachten VA-Anteils konnte nicht in Erfahrung gebracht werden, wohl aber die allgemeine Aussage, daß im Unternehmen SHA und VA seit ihrer Erhebung als betrieblicher Aufwand in den Preis miteingerechnet werden. Da nach Angabe der Unternehmensleitung der Absatz sich zufriedenstellend entwickelt hat und der derzeitige Auftragsbestand gut ist, darf daraus geschlossen werden, daß die VA voll auf die Abnehmer überwälzt werden kann, zudem der kalkulierte Verkaufspreis in aller Regel auch am Markt durchgesetzt wird. Eine Schmälerung des betrieblichen Gewinns ist durch die Erhebung der VA nicht eingetreten. Das angeführte Kalkulationsbeispiel stammt aus dem Jahre 1954.

Beispiel V

Einzelkalkulation aus der Goldwarenindustrie

A. Material

14 kar. Gold	DM 14.--
+ 8 % Metallverlust	" 1.12
+ Steine	" 2.40

Materialkosten = DM 17.52

B. Bearbeitungskosten

Zurichterlohn	DM 0.70
+ 42 % Zuschlag	" 0.29
Presserlohn	" 0.35
+ 220 % Zuschlag	" 0.77
Goldschmiedelohn	" 1.80
+ 55 % Zuschlag	" 0.99
Graveurlohn	" 1.85
+ 40 % Zuschlag	" 0.74
Fasserlohn	" 0.90
+ 22 % Zuschlag	" 0.20
Polierlohn	" 1.70
+ 100 % Zuschlag	" 1.70

Bearbeitungskosten = " 11.99

C. Verwaltungskosten, 54 % von B " 6.48
(darunter sämtliche Steuern, VA ist enthalten mit 6,9 %)

Betriebsselbstkosten = " 35.99

D. Vertriebskosten, 22 % auf BSK " 7.92

Verkaufspreis = DM 43.91

=====

Das Unternehmen hat sämtliche Steuerkosten, mit Ausnahme der Umsatzsteuer, auf die Verwaltungskostenstelle umgelegt. In der Kostenart "Steuern" ist auch die Vermögensabgabe enthalten, die nicht gesondert aufgeführt wird. Ein Gewinn-

zuschlag wird in der Kalkulation nicht als eigene Position aufgeführt, da die Gemeinkostenzuschläge zu den Kalkulationspositionen C und D bereits kalkulatorische Gewinnelemente enthalten und daher leicht überhöht sind. Von der Unternehmungsleitung wurde mitgeteilt, daß die VA von allem Anfang an als Bestandteil der Selbstkosten angesehen und im Preis kalkuliert wurde. Die Absatzlage hat sich, abgesehen von einer kurzen Periode im Zeitraum 1951/52, über die Erwartungen hinaus gut entwickelt, zumal der Export in den letzten Jahren wesentlich und fast ohne Preiszugeständnisse gesteigert werden konnte.

Aus der Tatsache, daß der erzielte Umsatz den Planumsatz überstieg und die Kalkulations-Preise fast ausnahmslos Erlöst wurden, darf die Folgerung hergeleitet werden, der Betrieb habe sich von der Vermögensabgabe völlig entlasten können. Interessant ist insbesondere die Feststellung, daß die VA nicht in ihrer tatsächlichen Höhe in die Preise verrechnet wird, sondern etwa der 1,5fache Betrag der jährlichen Zahlungen auf die VA. Das Unternehmen erreicht damit, daß auch die sog. zusätzlichen VA-Kosten in den Erlösen rückvergütet werden und die gesamte VA-Last vollständig abgewälzt wird. Die VA ist in dem Verwaltungskostenzuschlag von 54 % auf die Fertigungskosten mit 6,9 % enthalten. Das angeführte Beispiel stammt aus dem Jahre 1955.

Beispiel VI

Auftragskalkulation aus der eisenverarbeitenden
Industrie

1. Material	DM 88.20
2. Löhne	
a. Fertigungslohn Former	" 21.60
+ 22 % Gemeinkosten	" 4.75
b. Fertigungslohn Kernmacher	" 3.90
+ 18 % Gemeinkosten	" 0.70
c. Fertigungskosten Putzerei	" 4.90
+ 25 % Gemeinkosten	" 1.23
3. <u>Herstellkosten</u>	DM 125.28
4. Verwaltungskosten, 40 % von 3 (enthält VA und KSt)	" 50.11
5. Vertriebskosten, 12 % von 3	" 15.04
6. Sonderkosten für Modelle	" 11.40
7. <u>Selbstkosten</u>	DM 201.83
8. Gewinn- und Risikozuschlag, 8 % von 7	" 16.15
9. <u>Selbstkostenpreis für 40 Stück</u> <u>Verschlußdeckel</u>	DM 217.98 =====

Das Kalkulationsbeispiel aus dem Jahre 1953 macht an sich nicht ersichtlich, ob und unter welcher Kostenposition die Vermögensabgabe kalkuliert wurde. Auf Grund einer Rückfrage wurde jedoch von der Kalkulationsabteilung des Unternehmens mitgeteilt, daß die VA, ebenso wie vorher die SHA, unter der Position 4 (Verwaltungskosten) in die Preisberechnung einbezogen wird. Interessant ist bei den Auskünften dieses Großbetriebs zweierlei: einmal die Tatsache, daß die VA ungefähr mit dem doppelten Betrag der tatsächlichen Zahlungen kalkuliert wird und zum anderen, daß zu den kalkulierten Steuern auch die Körperschaftsteuer zählt! Das Unternehmen hat klar erkannt, daß die Verrechnung der VA nur in der tatsächlichen Höhe der zu leistenden Zahlungen nicht zu einer völligen Entlastung von der als betrieblichen Last bezeichneten Abgabe führt. Die nach-

teiligen Folgen der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit der VA werden durch die Doppelbetragsverrechnung sogar mehr als aufgehoben. Eine Abgrenzung zwischen VA-Kosten und VA-Aufwand wurde nicht vorgenommen. Ob eine solche nicht notwendig war, konnte nicht in Erfahrung gebracht werden, ebenso nicht der genaue Prozentsatz, mit dem die VA in den Verwaltungskosten enthalten ist.

Hinsichtlich der betrieblichen Absatzlage waren die Äußerungen dahingehend, daß das Jahr 1953 den Erwartungen nicht ganz entsprochen, daß in den folgenden Jahren die Beschäftigungslage sich jedoch bedeutend gebessert und zu einer wesentlichen Erhöhung des Umsatzes geführt hat. Abgesehen von dem ungünstigen Jahr 1953, in dem vielleicht die Abwälzung nicht 100 %ig geglückt ist, konnte das Unternehmen ansonsten eine Entlastung von der Vermögensabgabe erreichen.

Beispiel VII

Auftragskalkulation aus der Drahtwarenindustrie

I. Fertigungsmaterial

1. Werkstoff	DM	14.40	
2. 8 % Arbeitsverlust	"	1.15	
3. 4,5 % Werkstoffgemeinkosten	"	0.64	DM 16.19

II. Fertigungskosten

1. Presserei und Stanzerei	DM	2.60	
+ 160 % Gemeinkosten	"	4.16	
2. Drahterei, Drahtzieherei	"	3.10	
+ 210 % Gemeinkosten	"	6.51	
3. Flaschnerei, Schreinerei	"	1.20	
+ 150 % Gemeinkosten	"	1.80	
4. Galvanik, Putzerei, Lackiererei	"	3.60	
+ 240 % Gemeinkosten	"	8.64	
5. Schleiferei, Poliererei	"	-.90	
+ 190 % Gemeinkosten	"	1.71	
6. Montage	"	1.10	
+ 65 % Gemeinkosten	"	-.72	" 36.04

III. Sonderkosten der Fertigung " 2.80

IV. Herstellkosten DM 55.03

V. Verwaltungsgemeinkosten, 11,5 % von IV " 6.33

VI. Vertriebsgemeinkosten, 18 % von IV " 9.90

VII. Vertriebssonderkosten " 3.60

VIII. Selbstkosten DM 74.86

IX. Gewinnzuschlag, 6 % von VIII " 4.49

X. Kalkulierter Preis von 10 Stück Spezial-
Drahtgittern DM 79.35

=====

Das Unternehmen, das sich vorwiegend mit Spezialanfertigung befaßt, kalkuliert die VA unter den Positionen V und VI sowie bei sämtlichen Fertigungsgemeinkostenzuschlägen. Es war nicht zu erfahren, wie hoch der Anteil der verrechneten Vermögensabgabe in dem vorstehend kalkulierten Auftrag ist. Wichtiger als diese zahlenmäßige Angabe ist aber die Aussage der Unternehmensleitung, daß die VA schon seit jeher, und zwar in ihrer vollen Höhe, als Kosten betrachtet und im Preis kalkuliert wurde. Außerdem ist der kalkulatorische Gewinnzuschlag so bemessen, daß er eine teilweise Auffangung der durch die steuerrechtliche Behandlung der VA-Kosten hervorgerufenen Nachteile ermöglicht. Berücksichtigt man noch, daß sich die Beschäftigungs- und Absatzlage seit nach der Währungsreform nach den gemachten allgemeinen Angaben gut entwickelt hat, so ergibt sich als Schluß, daß das Unternehmen die Lastenausgleichsabgabe voll abzubürden vermochte. Die Verkaufspreise beruhen auf den betrieblichen Kalkulationen, da infolge der Spezialanfertigung kein direkt vergleichbarer, vom Markt herausgebildeter Konkurrenzpreis besteht.

Beispiel VIII

Kalkulation aus der Lebensmittelerzeugung

1. 125 kg Weißkohl à DM 0.06 (einschl. 25 % Abfall und Verschnitt)	DM 7.50	
+ Zusätze	" 0.59	
+ 5,5 % Ankaufskosten	" 0.41	DM 8.50
2. Löhne	DM 3.60	
+ 180 % Gemeinkosten	" 6.48	" 10.08
3. Summe 1 und 2		DM 18.58
4. Allgemeine Verwaltungs- und Vertriebskosten, 40 % von 3 (darin 5,8 % VA)		" 7.43
5. Summe 3 und 4		DM 26.01
6. Gewinn- und Wagniszuschlag, 10 % von 5		" 2.60
7. Summe 5 und 6		DM 28.61
8. 20 % Umsatzsteuer, Skonto, Provision (i. H.)		" 7.15
9. Kalkulierter Verkaufspreis von 100 kg Sauerkohl		DM 35.76
		=====

Das Kalkulationsbeispiel stammt aus dem Jahr 1955. Das Unternehmen kalkuliert die Vermögensabgabe unter Position 4 (Allgemeine Verwaltungs- und Vertriebskosten) und zwar mit dem nicht unerheblichen Satz von 5,5 %. Die Abgabe wird also dort nicht gesondert im Betriebsabrechnungsbogen ausgewiesen, sondern zusammen mit den anderen Steuern (außer der Umsatzsteuer), Gebühren und Beiträgen. Daß erst auf Grund einer Rückfrage die Höhe des Verrechnungssatzes in Erwägung gebracht werden konnte. Der Zuschlagssatz der Verwaltungs- und Vertriebskosten wird alljährlich den tatsächlichen Erfordernissen, die sich in den Ergebnissen der Betriebsabrechnung zeigen, angepaßt. Veränderungen der Zuschlagssätze für die Gemeinkosten, die naturgemäß zu einer Änderung des Selbstkostenpreises führen müssen, lassen sich ohne besondere Schwierigkeiten durchführen, da der Einkaufspreis des Weißkohls von Jahr zu Jahr großen Schwankungen unterworfen ist und daher auch der Preis des Sauerkohls sich alljährlich ändert.

Der kalkulierte Preis kann von dem Unternehmen regelmäßig am Markt realisiert werden. So betrug der Lieferpreis für kleinere Abnehmer (Wiederverkäufer) 1955 DM 30,-,- pro 100 kg, während Großabnehmer, die nicht häufig, sondern DM 34,- bis DM 36,-,- je 100 kg beliefert wurden. Die Absatzlage hat sich seit 1955 erfreulich gut entwickelt, so daß alljährlich der für die Verstellung der VA auf die Leistungseinheiten maßgebende Planumsatz überfroffen wurde. Sowohl StA als auch VA wurden seit ihrer Erhebung als Kosten im Preis kalkuliert.

Aus den angeführten Tatsachen wird ersichtlich, daß das Unternehmen die Lastenausgleichsabgabe zu jedem Zeitpunkt abzuwälzen in der Lage war, wenn man unterstellt, daß auch in den früheren Jahren der Verkaufspreis des Sauerkohls nicht unter dem kalkulierten Selbstkostenpreis gelegen ist.

Die im voranstehenden aufgeführten acht Kalkulationsbeispiele stammen alle aus größeren Unternehmen, bei denen eine Betriebsüberwachung und Preisberechnung durch die betriebliche Kostenrechnung etwas Selbstverständliches ist. Die Praxis zeigt deutlich, daß die Betriebswirtschaften den Kostencharakter der VA erkannt haben und dementsprechend verfahren. Nicht uninteressant ist aber auch die Frage, ob die handwerklichen Betriebswirtschaften, also regelmäßig kleinere und mittlere Betriebe, den Kostencharakter der VA erkennen oder doch wenigstens versuchen, diese Last im Preis auf die Abnehmer zu überwälzen. Hierbei kam dem Verfasser die Erfahrung zustatten, die eine jahrelange Tätigkeit in der handwerklichen Steuer- und Betriebsberatung vermittelt.

Zahlreiche Befragungen handwerklicher Unternehmer ergaben, daß zwar trotz der in der Meisterschule vermittelten Kenntnisse über den Kostenbegriff zumal keine Klarheit herrscht, daß die Notwendigkeit, die Vermögensabgabe im Preis

abzuwälzen, aber nahezu ausnahmslos erkannt wird. Es wäre falsch, zu behaupten, daß die Mehrzahl der Handwerker das kostenmäßige Wesen als Grund für die Notwendigkeit der Überwälzung der VA ansieht. Nicht selten wurden alle Steuern, auch Einkommensteuer, Notopfer Berlin, Kirchensteuer, Grundsteuer für außergewerblichen Besitz usw., als "Geschäftsunkosten" erklärt, die man auf die Kunden abzuwälzen habe. Wesentlich und für unsere Untersuchung allein maßgebend jedoch ist die Feststellung, daß auch in Handwerksbetrieben versucht wird, die VA, wenn irgend möglich, abzuwälzen, weil es sich dabei um Geschäftsunkosten, mithin um eine betriebliche Last handle.

Im nachfolgenden werden zwei Beispiele angeführt, die die Verrechnung der VA im Verkaufspreis aufzuzeigen versuchen und die repräsentativ für andere handwerkliche Kalkulationen sein sollen.

Beispiel IX

Handwerkliche Kalkulation eines Bauauftrages (ohne Materialbeistellung)

I. Löhne

1. 20 Meisterstunden á DM 2.60	DM 52.--
2. 210 Gesellenstunden á DM 1.80	" 378.--
3. 140 Lehrlingsstunden á DM 1.--	" 140.--
	DM 570.--

II. 65 % Unkosten auf Löhne (darin enthalten 0,6 % VA)	" 370.50
---	----------

III. Gerüst- und Werkzeugabnutzung	" 30.--
------------------------------------	---------

Summe:	DM 970.50
	=====

Die Verrechnung der Vermögensabgabe in den Preis der Bauleistungen wird von der nicht unbedeutenden Baufirma folgendermaßen vorgenommen. Das gewerbliche Vermögen ist in Höhe von DM 21.200.-- abgabepflichtig. Es entstehen jährlich Zahlungen an VA (nur auf das Baugewerbe) von DM 720.80. Die im Jahr 1955 zu zahlenden Löhne (einschl. Meisterlohn) wurden bei vorsichtiger Schätzung der Auftrags- und Beschäftigungslage auf ca. DM 120.000.-- angenommen. Somit ergibt sich aus dem Verhältnis von jährlichen VA-Zahlungen zu jährlicher voraussichtlicher Lohnsumme ein Prozentsatz von rund 0,6 %, mit dem die VA in die lohnbezogenen Unkosten einberechnet wird.

Von dem Unternehmer war weiterhin zu erfahren, daß er seit der Erhebung der SHA die SHA und später die VA bewußt in den Preis miteinberechnet hat, da die Abgabe seiner Ansicht nach "Geschäftsunkosten" darstelle. Die als Verteilungsgrundlage angenommene Lohnsumme konnte in jedem Jahr übertroffen werden, so daß die VA zu mehr als 100 % ihres Betrags effektiv überwältzt wurde.

Beispiel X

Kalkulation aus dem Holzverarbeitenden Handwerk (Zweiteiliger Fensterstock)

1. Material

a) 0,11 cbm Föhrenholz	DM 28.60	
b) Beschläge	" 7. --	
c) Glas	" 12.60	
d) Farbe, Kitt, Leim	" 2.20	DM 50.40

2. Bearbeitung

a) Handarbeit, 10 Std. á 1.60	DM 16. --	
b) Maschinenarbeit, 3 Std. á 5.50	" 16.50	" 32.50

3. <u>Unkosten</u> , 60 % von 2, a (darin enthalten ca. 3 % VA)	" 9.60	
--	--------	--

Selbstkosten:	DM 92.50
---------------	----------

4. Gewinn und Risiko, 8 % von Selbstkosten	" 7.40
--	--------

Geschäftspreis:	DM 99.90
-----------------	----------

5. 4,17 % Umsatzsteuer	" 4.17
------------------------	--------

Lieferpreis:	DM 104.07
--------------	-----------

6. Transport und anteilige Umsatzsteuer	" 5.21
---	--------

Rechnungssumme:	DM 109.28
-----------------	-----------

=====

Die Verrechnung der Vermögensabgabe in den Preis der handwerklichen Leistungen wird ähnlich wie bei dem vorangehenden Beispiel vorgenommen. Als Verteilungsgrundlage dient die sich im Laufe eines Jahres voraussichtlich ergebende Lohnsumme, da die die VA enthaltenden "Unkosten" eine lohnbezogene Größe darstellen. Letztlich ist der Jahresumsatz der Bauschreinerei die Verteilungsgrundlage der VA. Die Schätzung des Jahresumsatzes erfolgt auch in diesem Handwerksbetrieb sehr vorsichtig, so daß der tatsächliche Umsatz noch alle Jahre die Schätzungen überstieg hat.

Die VA wird, ebenso wie vorher die SHA, als geschäftliche Unkosten betrachtet und der Unternehmer versucht daher, sie im Preis auf die Bauherren zu überwälzen. Da trotz der nicht zu unterschätzenden Konkurrenz Preise erzielt werden, die nur selten unter dem errechneten Preis liegen, liegt die Schlußfolgerung nahe, daß die Vermögensabgabe auch von diesem Handwerksbetrieb gänzlich abgewälzt werden kann. Eine Aufteilung der Zahlungen auf die VA in VA-Kosten und Privatanteil wurde, obwohl es sachlich erforderlich wäre, noch nie vorgenommen.

Wie die angeführten zehn Kalkulationsbeispiele aus verschiedenen Wirtschaftszweigen und von Betriebswirtschaften unterschiedlicher Größe zeigen, wird die Vermögensabgabe durchwegs als Bestandteil der betrieblichen Selbstkosten betrachtet und dementsprechend bei der Preisstellung verfahren. Eine Abgrenzung zwischen VA-Kosten und VA-Aufwand hingegen scheint regelmäßig nicht vorgenommen zu werden. Sofern es die Marktlage gestattet, wird die VA auf die Abnehmer abgewälzt. Es geht natürlich nicht an, und das soll hier nochmals betont werden, auf Grund dieser wenigen Beispiele aus der Praxis der betrieblichen Preiskalkulation ein umfassendes Gesamturteil zu fällen. Ein derartiger Schluß ist auch gar nicht der Zweck der Untersuchung. Es wurde schon einleitend vorausgeschickt, daß grundsätzlich der deduktiven Methode der Vorzug gegeben wird. Die Betrachtung und Analysierung der Marktsituation in dem Zeitraum von 1949 bis 1957 aber läßt nur die Folgerung zu, daß die Überwälzung der Vermögensabgabe sowohl als auch der Soforthilfeabgabe auf Grund der marktmäßigen Gegebenheiten möglich war. Diese Folgerung, die zunächst rein theoretischer, deduktiver Natur war, galt es, praktisch zu untermauern. Die Heranziehung von Kalkulationsbeispielen aus der Praxis dient daher vor allem dazu, die durch Deduktion gewonnenen Erkenntnisse zu ergänzen und auf ihre praktische Stichhaltigkeit hin zu untersuchen. Daneben aber sollen sie auch noch beweisen, daß die Vermögensabgabe als Kosten im Sinne der betriebswirtschaftlichen Kostenlehre erkannt und als Kostenbestandteil in die betriebliche Selbstkostenrechnung aufgenommen wird.

Die Ergebnisse der Befragungen lassen an Deutlichkeit nichts zu wünschen übrig. Mehrere Unternehmungen, von denen keine Kalkulationsunterlagen zu erlangen waren, teilten wenigstens mit, daß die Vermögensabgabe bei ihnen als Selbstkostenbestandteil betrachtet und im Preis kalkuliert wird. Ein einziges Unternehmen, ein Großbetrieb der optischen Industrie, vertrat die Auffassung, daß den Leistungen auf die Vermögensabgabe Kostencharakter nicht zuzusprechen sei, da es sich hierbei eindeutig um eine Steuer mit Personalcharakter handle, die im allgemeinen kalkulatorischen Gewinnzuschlag abgedeckt werden müsse. Diese abweichende Betrachtungs- und Behandlungsweise läßt zwar vermuten, daß

die Ansichten über die Kosteneigenschaft der Vermögensabgabe in der Praxis nicht ganz einheitlich sind, aber es gilt auch hier die Wahrheit, daß Ausnahmen die Regel nur bestätigen. Dem gewonnenen Gesamteindruck nach müssen wir urteilen, daß die VA ganz überwiegend zu den Kosten gerechnet und im Preis überwältigt wird. Daß die preismäßige Überwälzung auch zu einer tatsächlichen Entlastung führt, dafür spricht die allgemeine wirtschaftliche Entwicklung und die günstige konjunkturelle Lage, die zu einer Realisierung betrieblicher Absatzpläne das ihre beitragen, und das zeigen auch die Einzelangaben der Unternehmungen hinsichtlich ihrer Umsatzentwicklung.

Noch eine leicht anzustellende Überlegung spricht dafür, daß es vielen großen Unternehmungen gelingt, die Vermögensabgabe voll auf die Abnehmer abzuwälzen. Bei einer systematischen Untersuchung aller innerhalb eines Zeitraumes in einer Wirtschaftszeitung veröffentlichten Bilanzen von Aktiengesellschaften stellte sich heraus, daß die ganz überwiegende Mehrzahl der Unternehmen auf eine Passivierung der VA-Schuld oder die Bildung einer "Rücklage für die Lastenausgleichs-Vermögensabgabe" verzichtet und die Schuld nur vermerkt hat. Die auf die VA zu leistenden Beträge werden bei dieser "Bilanzierungsmethode" zu Lasten des Erfolgs verbucht, mindern also den auszuweisenden Gewinn nicht unbeträchtlich. Berücksichtigt man dazu noch die Tatsache, daß die trotz der gewinnschmälernden Behandlung der VA in Höhe von in aller Regel 6 % bis 12 % ausgeschütteten Dividenden durchaus als normal zu bezeichnen sind, so drängt sich die Folgerung ganz von selbst auf, den Gesellschaften müsse die Überwälzung im Preis gelungen sein.

Von welcher Seite wir das Problem auch betrachten wollen, es zeigt sich stets, daß die Vermögensabgabe überwältigt werden kann und auch überwältigt wird. Den Betriebswirtschaften bedeutet die Abgabe eine unerwünschte Last, deren betriebsbedingter Charakter außer Zweifel steht und von der sie sich daher auf irgendeine Weise zu entlasten suchen. Die Notwendigkeit der betrieblichen Substanzerhaltung erfordert diese Entlastungsbestrebungen gebietend und die wirtschaftliche Praxis verfährt danach. Die Vermögensabgabe wird, weil sie echte Kosten darstellt, offen im Verkaufspreis überwältigt, wenn die Marktlage es gestattet.

VII. Die Kumulativwirkung der überwälzten Vermögensabgabe

Zur Herstellung eines Produkts sind meist mehrere oder gar viele Betriebswirtschaften erforderlich, die von dem Produkt von der Form des Rohstoffs an bis zur Verkaufsreife der Reihe nach durchlaufen werden. Jede Betriebswirtschaft wälzt, sofern dies die Marktlage gestattet, die auf ihr lastende Vermögensabgabe in den Verkaufspreis fort. Der von einer einzelnen Betriebswirtschaft fortgewälzte Anteil der Vermögensabgabe mag zunächst nicht allzu bedeutend sein, die vom Produkt zu durchlaufende Lieferkette aber führt bei jedesmaliger Verrechnung der Abgabe in den Preis doch zu einer Häufung der überwälzten Vermögensabgabekosten und macht in dem zum Verkauf stehenden Fertigprodukt einen erheblichen Betrag aus. Diesen Vorgang bezeichnet man als Steuerhäufung.

Verstärkt wird die Wirkung der durch Überwälzung hervorgerufenen Vermögensabgabehäufung noch dadurch, daß "vielfältig und mehrfach die Steuerbemessungsgrundlagen für andere Steuern erhöht und damit auch das Steueraufkommen dieser Steuern erhöht" werden ¹⁾. Der um die Vermögensabgabe heraufgesetzte Verkaufspreis der betrieblichen Erzeugnisse führt zu einer höheren Umsatzsteuer, so daß deren Aufkommen steigt und der Verkaufspreis eine weitere Erhöhung erfährt, wenn die Umsatzsteuer voll überwälzt wird. Infolge der weitgehenden steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit der Vermögensabgabe erhöht sich bei geglückter Fortwälzung in die Preise der steuerlich maßgebende Gewinn, womit auch das **Aufkommen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ansteigt** und der Fiskus seinerseits Vorteile aus der Steuer von der Steuer in einem beträchtlichen Ausmaß zieht. Die ebenfalls als Kosten zu betrachtenden, durch die nur teilweise Abzugsfähigkeit der VA bedingten zusätzlichen Steueraufwendungen müssen bei der notwendigen Verrechnung in den Preis zu einer weiteren Preiserhöhung mit der Folge höherer Umsatzsteuer und höherer Steuern vom Einkommen und Ertrag führen. Zudem wird die in der Preisberechnung angesetzte Vermögensabgabe vom kalkulatorischen Gewinnzuschlag erfaßt, der sich dadurch ebenfalls erhöht.

Je länger der von einem Produkt zu durchlaufende Weg vom ersten Produzenten bis zum Endabnehmer ist, eine desto größere Kumulativwirkung der überwälzten Vermögensabgabe ergibt sich. Zur Veranschaulichung möge das folgende Beispiel dienen ²⁾.

1) Weber-Bannenber, H., "Steuern von Steuern", Köln 1950, Seite 102.

2) Schubert, W., "Die Kumulativwirkung der deutschen Umsatzsteuer, dargestellt an der umsatzsteuerlichen Belastung der Erzeugnisse der Eisen- und Stahlindustrie im Vergleich mit Frankreich", Köln 1951, Seite 31, daselbst entnommen aus: Einzelschrift zur Statistik des deutschen Reiches, Nr. 21, "Die steuerliche Belastung des Haushaltsbedarfs durch Verbrauchsabgaben und Zölle," Berlin 1932.

Es macht ersichtlich, wie viele Betriebe oft an der Herstellung eines Produkts beteiligt sind und wie groß daher die Lawinenwirkung der Vermögensabgabe, wie überhaupt aller überwälzten Steuern, sein kann bzw. auch ist.

Der Produktionsweg von 1000 Fleischhackmaschinen

1. Lieferung des Materials an die Gießerei
 - a) Lieferung von 10.000 kg Eisenerz an das Hüttenwerk
 - b) Lieferung von 3.000 kg Koks und Zusatzmaterial an das Hüttenwerk
 - c) Lieferung von 1.600 kg Roheisen, 1.600 kg Gußbruch, 500 kg Koks an die Gießerei
2. Lieferung des Materials für die Zubehöerteile an die Vorindustrien
(für Messer, Scheiben, Spannschrauben, Kurbelstifte, Messerstifte und Kurbelschrauben)
 - a) Lieferung von Roheisen an das Walzwerk
 - b) Lieferung von Stabeisen an die Gesenkschmiede, Stanzerei und Fassondreherei
3. Lieferung der Rohlinge und fertigen Zubehöerteile an die Firma
Lieferung der Messerrohlinge, der Scheibenrohlinge, der Spannschraubenrohlinge, der fertigen Plättchen, der fertigen Kurbelstifte, der Messerstifte und der Kurbelschraubenrohlinge.
4. Lieferung der Kurbelstifte aus Holz
 - a) Lieferung von 1/7 fm Stammholz an das Sägewerk
 - b) Lieferung von 1/8 fm geschnittenes Holz an die Dreherei
 - c) Lieferung der fertigen Teile in 1000 Heften an die Firma
5. Lieferung der fertigen Ware an den Händler
6. Lieferung der fertigen Ware an den Verbraucher

Die Zahl der Stufen, die ein technisches Produkt einschließlich aller der zu seiner Herstellung verwendeten Materialien, Zubehöerteile und Hilfsstoffe bis zur Verkaufsfähigkeit zu durchlaufen hat, läßt sich fast gar nicht mehr überschauen. Je weiter die Spezialisierung der Betriebe im Zuge moderner und modernster Produktionsverfahren und begünstigt durch eine die Arbeitsteilung vorantreibende gute Konjunktur voranschreitet, desto länger und unübersichtlicher wird die Lieferkette, die ein Produkt zu durchlaufen hat und desto mehr häufen sich die in den Verkaufspreisen enthaltenen Steuerbeträge. Die lawinenartigen

Auswirkungen der ständigen Fortwälzung der Steuern weiß Schmölders ¹⁾ deutlich herauszustellen. Mag auch "die Überwälzung im Preise hier und da einmal nicht voll gelingen, so ändert das nichts daran, daß die Preisbildung im ganzen durch die von Wirtschaftsstufe zu Wirtschaftsstufe fortgewälzte Steuerlawine, die die Kostenbelastung der Fertigwaren im Einzelhandel um beträchtliche Beträge erhöht, zu einer kräftigen Erhöhung des gesamten Preis- und Kostenniveaus führt, dessen Folgen nicht nur im Wettbewerb auf dem Weltmarkt, sondern auch in der heimischen Bedarfsversorgung und den innerwirtschaftlichen Preisrelationen fühlbar werden" "Durch den geschilderten Vorgang verwandelt sich diese ganze, durch die Lawinenwirkung vervielfachte Steuerlast in eine Belastung des Verbrauchers, die ohne Rücksicht auf dessen Leistungsfähigkeit, ja erfahrungsgemäß in umgekehrtem Verhältnis dazu auf Einkommensschichten liegen bleibt, die für diese steuerliche Erfassung keineswegs prädestiniert sind. Soweit die betrieblichen Steuerlasten als Kosten in das Preisgefüge eingegangen sind, belasten sie damit die endgültigen Steuerträger umgekehrt proportional zu ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit. "

1) Schmölders, G., "Leitsätze zur organischen Steuerreform", Hamburg 1949, Seite 22 ff.

VIII.

Schlußbetrachtung

Zieht man das Fazit der angestellten Untersuchungen, so sind es vor allem zwei Feststellungen, die herausgehoben werden müssen. Zum einen die Feststellung, daß eine betriebswirtschaftliche Untersuchung des kostenmäßigen Wesens der VA einwandfrei deren Kostencharakter ergibt und zum anderen die Feststellung, daß die Betriebswirtschaften den betrieblichen Charakter der VA erkannt haben und die Abgabe, sofern es die Marktlage nur gestattet, auf die Abnehmer abwälzen.

Bei der Klärung des Kostencharakters der VA wurde in Anbetracht der Tatsache, daß das zu lösende Problem in erster Linie ein betriebswirtschaftliches ist, eine ausschließlich betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise zugrundegelegt. Dabei ergab sich als einzige betriebswirtschaftlich haltbare Folgerung, daß alle durch die Erhebung und die Gestaltung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der VA den Betriebswirtschaften erwachsenden Lasten, ungeachtet der Form ihrer Entrichtung, Kostencharakter besitzen, auch wenn der Gesetzgeber die Kosteneigenschaft ablehnt und gewichtige Gründe sozialer und steuerlicher Gerechtigkeit dagegen sprechen. Die VA ist in jedem Falle betriebsbedingter und betriebsverbundener Aufwand, sofern sie nur auf betriebsnotwendiges Vermögen entfällt.

Die Beantwortung der Frage: Gelingt es den Betriebswirtschaften auch, die einwandfrei als Kosten erkannte Vermögensabgabe abzuwälzen? bildet das Kernstück der Abhandlung. Die Überwälzung der VA stellt zugleich ein betriebswirtschaftliches und ein finanzwissenschaftliches Problem dar. Während die Finanzwissenschaft jedoch ausschließlich auf die preismäßige Seite der Überwälzung abstellt, geht es der Betriebswirtschaftslehre vor allem darum, ob die Überwälzung der Abgabe eine völlige Entlastung bringt. Eine Überwälzung in diesem betriebswirtschaftlichen Sinne liegt nur dann vor, wenn die Erhebung der VA infolge der Überwälzungsbestrebungen der Betriebswirtschaften zu keiner Beeinträchtigung der betrieblichen Ertrags- und Vermögenslage führt.

Bei der Klärung des Überwälzungsproblems wurde der deduktiven Methode der Vorzug gegeben, dabei aber zur Untermauerung der auf diese Weise erreichten Ergebnisse empirisch gewonnene Erkenntnisse herangezogen. Grundgedanke bei der Kombination von deduktiver und induktiver Methode war dabei, daß jede Deduktion erst auf ihre praktische Stichhaltigkeit hin untersucht werden müsse, daß also die wirtschaftliche Gegenwart die gemachten Aussagen zu erhärten habe.

Die Anwendung einer spezifisch betriebswirtschaftlich-kostenrechnerischen Betrachtungsweise hat das Ergebnis erbracht, daß es entgegen den finanzwissenschaftlichen Auffassungen nur eine Form der Überwälzung gibt, nämlich nur die Überwälzung im Verkaufspreis. Dabei kann zwischen einer offenen Überwälzung durch Preiserhöhung und einer verdeckten Überwälzung, bei der die VA zwar als Kostenbestandteil und Preisbildungselement behandelt, infolge der Senkung der betrieblichen Kosten pro Leistungseinheit eine Preiserhöhung aber nicht oder nicht in entsprechendem Umfang notwendig wird, unterschieden werden. Wenn innerhalb dieser Gruppenbildung trotzdem die finanzwissenschaftlichen Bezeichnungen "Fortwälzung" und "Rückwälzung" gebraucht wurden, so nur aus dem Grund, weil es sich hierbei um stehende Begriffe der Finanzwissenschaft handelt und ihre Anwendung auch bei der vorliegenden rein betriebswirtschaftlich ausgerichteten Untersuchung im Interesse einer für alle Wirtschaftswissenschaften einheitlichen Terminologie empfehlenswert erschien.

Wie die Analyse der Marktverhältnisse in dem Zeitraum seit Erhebung der Vermögensabgabe gezeigt hat, kann eine verdeckte Überwälzung der VA durch Herabsetzung der betrieblichen Einkaufspreise, der vom Betrieb zu zahlenden Löhne und durch kostensparende Maßnahmen oder durch Verschlechterung der Qualität der Betriebsprodukte oder der betrieblichen Konditionen aus Anlaß der neu erhobenen Vermögensabgabe in der ganz überwiegenden Mehrzahl der Fälle nicht angenommen werden. Für eine verdeckte Überwälzung der Vermögensabgabe konnten auch in der Praxis keine klaren Anhaltspunkte gefunden werden. Wie die Untersuchung der Marktsituation aber lehrt, muß es den Betriebswirtschaften regelmäßig möglich gewesen sein, die VA offen im Verkaufspreis zu überwälzen. Der wirtschaftliche Aufschwung der westdeutschen Wirtschaft zu der gegenwärtigen guten Konjunktur in fast allen Wirtschaftszweigen, die ansteigende Beschäftigung, die Ausweitung der Produktion und die mit kurzer Unterbrechung fast stetig erfolgte Erhöhung des Preisniveaus haben die offene Überwälzung zweifellos begünstigt. Die theoretisch sich ergebende gute Überwälzungschance der Betriebswirtschaften hat in den praktischen Untersuchungen ihre Bekräftigung gefunden. Befragungen von Unternehmern aus verschiedenen Bereichen der Wirtschaft sowie die Einblicke in die Kalkulationsunterlagen mehrerer Betriebe haben eindeutig ergeben, daß die VA in der Wirtschaft als Kosten betrachtet und in die Preiskalkulation einbezogen wird. Wo immer die Marktlage es gestattet, wird die VA im Preis offen überwälzt, das ist das Ergebnis einer Untersuchung des tatsächlichen Überwälzungsvorgangs in der Praxis.

Es läßt sich daher abschließend mit voller Berechtigung sagen, daß die negativen Auswirkungen der Vermögensabgabenerhebung in aller Regel durch die Abwälzungsbestrebungen der Betriebswirtschaften aufgehoben werden. Die VA wird nahezu

ausnahmslos als Bestandteil der Selbstkosten und als Preisbildungselement behandelt. Daß die preismäßige Überwälzung gelingt und eine volle Abbürdung der VA die Regel darstellt, dafür spricht die günstige konjunkturelle Lage, die das ihre zu einer Realisierung der betrieblichen Absatzpläne beiträgt, und das zeigen nicht zuletzt auch die angeführten Beispiele aus der Praxis.

Wenn eine preismäßige Verrechnung von Selbstkosten nicht einmal in der Hochkonjunktur möglich wäre, wann sollte eine derartige Abwälzung dann überhaupt möglich sein?! Schlecht wirtschaftende Betriebswirtschaften gibt es natürlich auch in Zeiten der wirtschaftlichen Expansion. Diesen wird es infolge ihrer ungünstigen Kostengestaltung nicht gelingen, in den am Markte erlösten Verkaufspreisen eine Rückerstattung ihrer vollen Selbstkosten zu erlangen. Derartige im Schatten der Konjunktur liegende oder schlecht organisierte und geleitete Betriebswirtschaften stellen aber die Ausnahme dar und können die allgemeine Regel nur bestätigen. Die allgemeine Regel aber ist, daß den Betriebswirtschaften die Überwälzung der Lastenausgleichs-Vermögensabgabe im Preis auf die Abnehmer gelingt und damit der beherrschende betriebswirtschaftliche Grundsatz der substanziellen Erhaltung seine Verwirklichung erfährt.

Verzeichnis der Abkürzungen

- | | | | |
|-----|----------|---|---|
| 1. | AO | = | Abgabenordnung |
| 2. | BSK | = | Betriebselbstkosten |
| 3. | DZ | = | Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung |
| 4. | Gew. St. | = | Gewerbesteuer |
| 5. | GrStG | = | Grundsteuergesetz |
| 6. | HK | = | Herstellkosten |
| 7. | KSt | = | Körperschaftsteuer |
| 8. | LAG | = | Lastenausgleichsgesetz |
| 9. | LSP | = | Leitsätze für die Preisermittlung auf
Grund von Selbstkosten |
| 10. | NOB | = | Notopfer Berlin |
| 11. | SHA | = | Soforthilfeabgabe |
| 12. | SHG | = | Soforthilfegesetz |
| 13. | VA | = | Vermögensabgabe |
| 14. | VSt | = | Vermögensteuer |

Literaturverzeichnis

1. Bernhard, A.: Die Steuern im Rechnungswesen der Unternehmung, in: Die Unternehmung, Jg. 1947
2. Brück, J.: Die Körperschaftsteuer als Kostenfaktor, Köln 1950
3. da Empoli, A.: Teoria dell' incidenza delle imposte, Vol. I, Reggio (Calabria) 1926
4. Engländer, O.: Allgemeine Steuerlehre und Steuerüberwälzung, Brünn/Prag/Leipzig/Wien 1935
5. Gudehus, H.: Sind Körperschaftsteuern Kosten?, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 1955
6. Holper, E.: Die Gesetzmäßigkeiten der Steuerüberwälzung bei der Marktform der freien Konkurrenz, Bonn 1948
7. Kalveram, W.: Betriebsabrechnung, Wiesbaden 1949
8. Klinger, K.: Das Verhältnis der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zu Finanzwissenschaft und zum Steuerrecht, in: Der praktische Betriebswirt, Jg. 1933
9. Klösges, E.: Sind Körperschaftsteuern Kosten?, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 1954
10. Lehmann, M.R.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1956, 3. Auflage
11. Linz, R.: Die Steuern in der betrieblichen Kostenrechnung, Berlin 1939
12. Lücke, W.: Sind Körperschaftsteuern Kosten?, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 1955
13. Mann, F.K.: Überwälzung der Steuer, in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Jena 1928, 4. Aufl.
14. Meier, A.: Der objektive Kostenbegriff, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 1948

15. Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung,
Band I, Berlin 1952, 2. Aufl.
16. v. Mering, O.: Die Steuerüberwälzung,
Jena 1928
17. Mildschuh, W.: Steuerwirkungen, in: Handbuch der
Finanzwissenschaft, 1. Band,
Tübingen 1926
18. Pohmer, D.: Sind Körperschaftsteuern Kosten?,
in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 1955
19. Recktenwald, H.C.: Zur Lehre von der Steuerüberwälzung
und den Steuerwirkungen, in:
Finanzarchiv, Band 13, Jg. 1951/52
20. Rößle, K.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre,
München 1951
21. Schmölders, G.: Leitsätze zur organischen Steuer-
reform, Hamburg 1949
22. Schubert, W.: Die Kumulativwirkung der deutschen
Umsatzsteuer, dargestellt an der
umsatzsteuerlichen Belastung der
Erzeugnisse der Eisen- und Stahl-
industrie im Vergleich mit Frankreich,
Köln 1951
23. Schulze-Brachmann/Meilicke/Georgi:
Lastenausgleichsgesetz, Kommentar,
Berlin-Frankfurt a.M. 1953
24. Seligman, E.R.A.: Die Lehre von der Steuerüber-
wälzung, Jena 1927, 5. Aufl.
25. Sommerfeld, H.: Der Kostencharakter der Ertrag-
steuern und des Unternehmerwagnis-
ses, in: Zeitschrift für handels-
wissenschaftliche Forschung, Jg. 1940
26. Spanger, H.: Die Überwälzung der Lastenaus-
gleichsabgaben, Köln 1951

27. v. Stackelberg, H.: Grundlagen der theoretischen Volkswirtschaftslehre, Bern-Tübingen 1951
28. Terhalle, F.: Finanzwissenschaft, Jena 1930
29. Vogel, K.: Der Einfluß der Marktform auf die Steuerüberwälzung, Freiburg i. B., 1950
30. van der Velde, I.: Kostencharakter der Vermögensabgaben und der Ertragsteuern auf den Lastenausgleich, in: Der Betrieb, Jg. 1953
31. van der Velde, II: Vierteljahreszahlungen auf die Vermögensabgabe als Kostenbestandteil, in: Der Betrieb, Jg. 1953
32. Weber-Bannenberg, H.: Steuern von Steuern, Köln 1950

Lebenslauf

Ich wurde am 31.3.1932 in Erlau, Kreis Freising, als erster Sohn der Landwirtseheleute Monika und August Rötzer geboren. Nach dem Besuch der Volksschule in Hallbergmoos trat ich im Herbst 1945 in die Aufbauschule in Freising ein und absolvierte an dieser Schule im Juli 1951. An das Abitur schloß sich unmittelbar ein Hochschulstudium an der Universität München. Zunächst studierte ich Rechtswissenschaft. Schon nach dem ersten Semester wandte ich mich jedoch dem betriebswirtschaftlichen Studium zu. Während der Semesterferien war ich acht Monate in einer Steuerkanzlei praktisch tätig.

Im Oktober 1953 legte ich an der Oberfinanzdirektion München die Prüfung für Helfer in Steuersachen ab. Mein Fachstudium beschloß ich mit der Diplomprüfung im Februar 1955. Seitdem betätige ich mich freiberuflich im steuer- und betriebsberatenden Beruf.

Hallbergmoos, den 20. Mai 1957

Rudolf Rötzer

